

Das handelsrechtliche Kapitalkonto

Die Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital im Handels- und Steuerrecht am Beispiel des § 15a EStG und die sich daraus ergebenden Anforderungen an die Vertragspraxis

Dissertation zur Erlangung des Grades eines Doktors des Rechts bei der Bucerius Law School in Hamburg

vorgelegt von Lena Kilbinger
August 2018

Tag der Promotion: 11. Juli 2018

Erstreferentin: Prof. Dr. Birgit Weitemeyer

Zweitreferent: Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Karsten Schmidt

Inhaltsübersicht

Inhaltsübersicht	II
Inhaltsverzeichnis	IV
Abkürzungsverzeichnis	X
Erster Teil: Einführung in die Themenstellung	1
I. Zielsetzung der Ausführungen	1
II. Relevanz der Themenstellung	3
III. Status Quo	12
IV. Aufbau der Ausführungen	15
Zweiter Teil: Das Kapitalkonto im Anwendungsbereich des § 15a EStG	17
I. Regelungsinhalt	17
II. Relevanz des Kapitalkontos	21
III. Definition des Kapitalkontos im Sinne des § 15a EStG	22
IV. Handelsrechtliches Kapitalkonto als Ausgangspunkt zur Ermittlung des maßgeblichen Kapitalkontos im Sinne des § 15a EStG	37
V. Ergebnis	39
Dritter Teil: Die Definition des handelsrechtlichen Kapitalkontos	41
I. Einleitung	41
II. Hypothese	41
III. Meinungsstand	42
IV. Auslegung des Kapitalkontenbegriffs	51
V. Umfang der Verlustdeckung	70
VI. Alternative Kriterien	83
VII. Ergebnis	103
Vierter Teil: Anwendung des Auslegungsergebnisses auf die	

Vertragspraxis	105
I. Kapitalkontenmodelle und deren rechtliche Qualifikation.....	105
II. Gesellschaftsvertragliche Regelungen	123
III. Sonstiges	140
IV. Ergebnis	153
Fünfter Teil: Fazit	155
Literaturverzeichnis	XIV

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsübersicht	II
Inhaltsverzeichnis	IV
Abkürzungsverzeichnis	X
Erster Teil: Einführung in die Themenstellung	1
I. Zielsetzung der Ausführungen	1
II. Relevanz der Themenstellung	3
A. Das Kapitalkonto im steuerlichen Zusammenhang	3
1. Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern	3
2. Veräußerung des (Teil-)Mitunternehmeranteils	5
B. Das Kapitalkonto im außersteuerlichen Zusammenhang	6
1. Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital in Mehrkontenmodellen	6
2. Basis zur Berechnung diverser Mitgliedschaftsrechte	8
3. Haftung des Kommanditisten	11
III. Status Quo	12
IV. Aufbau der Ausführungen	15
Zweiter Teil: Das Kapitalkonto im Anwendungsbereich des § 15a EStG	17
I. Regelungsinhalt	17
A. Grundtatbestand	17
B. Erweiterter Verlustausgleich	18
C. Nachträgliche Einlagen	19
D. Einlagen- und Haftungsminderung	20
II. Relevanz des Kapitalkontos	21
III. Definition des Kapitalkontos im Sinne des § 15a EStG	22

A. Hypothese	22
B. Meinungsstand.....	22
C. Auslegungsrelevante Grundlagen	24
1. Negative Kapitalkonten der Gesellschafter.....	25
a) Besonderheiten in der Komplementärstellung.....	25
b) Besonderheiten in der Kommanditstellung	26
c) Anerkennung des negativen Kapitalkontos	28
2. Regelungsabsicht des § 15a EStG	30
D. Maßgebliches Kapitalkonto: Kapitalkonto der Steuerbilanz zzgl. Ergänzungsbilanz	32
IV. Handelsrechtliches Kapitalkonto als Ausgangspunkt zur Ermittlung des maßgeblichen Kapitalkontos im Sinne des § 15a EStG	37
V. Ergebnis	39
Dritter Teil: Die Definition des handelsrechtlichen Kapitalkontos	41
I. Einleitung	41
II. Hypothese.....	41
III. Meinungsstand	42
A. Rechtsprechung.....	42
1. Einheitliche Rechtsprechung	42
2. Wertung abweichender Rechtsprechung	44
a) BGH vom 27.09.1982	44
b) BFH vom 27.05.1981.....	46
B. Literatur	47
C. Finanzverwaltung	49
D. Sonstige.....	50

IV. Auslegung des Kapitalkontenbegriffs.....	51
A. Gesetzliche Ausgangslage.....	51
B. Grundlagen	51
1. Rechtsnatur des Kapitalanteils	51
2. Gesetzlich vorgesehene Konten	52
a) Grundsatz: Variables Kapitalkonto	52
b) Besonderheiten in der Kommanditstellung	53
3. Einheitlichkeit des Kapitalanteils	55
C. Verlustverrechnung als maßgebliches Kriterium	56
1. Anknüpfung an Charakteristika des Eigenkapitals	56
a) Eigenkapital im HGB.....	56
b) Wesentliche Eigenschaft: Haftung	59
c) Gesetzliches Leitbild als Maßstab für abweichende Kontenmodelle	61
2. Abgrenzung zum Fremdkapital.....	62
3. (Keine) Haftungsfunktion des Eigenkapitals bei der KG	65
D. Zwischenergebnis	67
1. Qualifikation als Kapitalkonto	67
2. Anwendung auf das gesetzliche Kontensystem	69
V. Umfang der Verlustdeckung.....	70
A. Auffassung von Rechtsprechung und Literatur	71
B. Gleichwertigkeit der Arten der Verlustdeckung	73
1. Verrechnung von Verlusten.....	73
a) Laufende Verrechnung (gesetzliche Konzeption)	73
b) Finale Verluste	74

c) Laufende entspricht finaler Verlustverrechnung	75
2. Rückzahlung des Kapitals	77
a) Nachrangige Rückzahlung (gesetzliche Konzeption)	77
b) Verlustverrechnung entspricht Rückzahlung nach Befriedigung der Gesellschaftsgläubiger	80
C. Zwischenergebnis	81
VI. Alternative Kriterien	83
A. Definition alternativer Kriterien	83
B. Meinungsstand	85
C. Relevanz alternativer Kriterien	87
1. Verlustdeckung vereinbart	87
2. Verlustdeckung nicht vereinbart	88
a) Doppeldeutigkeit alternativer Kriterien	89
i. Vorabdividende und Verzinsung	89
ii. Entnahme und Rückzahlung bzw. Entnahmebeschränkungen und Kündigungsfristen	90
a. Entnahme und Rückzahlung	90
b. Entnahmebeschränkungen und Kündigungsfristen	91
iii. Anknüpfung von Mitgliedschaftsrechten	92
b) Relevanz der Wortwahl	95
3. Zwischenergebnis	101
VII. Ergebnis	103
Vierter Teil: Anwendung des Auslegungsergebnisses auf die Vertragspraxis	105
I. Kapitalkontenmodelle und deren rechtliche Qualifikation	105
A. Der Kapitalanteil im gesetzlichen System	105

B. Der Kapitalanteil in der Praxis.....	106
1. Defizite des gesetzlichen Kapitalkontos.....	106
2. Grundlagen und Vorteile abweichender Mehrkontenmodelle...	108
a) Festes Kapitalkonto.....	109
b) Vorteile des festen Kapitalkontos	109
c) Variable Konten	111
3. Mehrkontenmodelle	112
a) Zweikontenmodell	113
i. Zweites Konto als Kapitalkonto.....	113
a. Ausgestaltung.....	113
b. Besonderheiten	114
ii. Zweites Konto als Darlehenskonto.....	116
b) Dreikontenmodell.....	117
i. Ausgestaltung.....	117
ii. Besonderheiten	118
c) Vierkontenmodell	119
i. Ausgestaltung.....	119
ii. Besonderheiten	122
II. Gesellschaftsvertragliche Regelungen	123
A. Regelungen zur Verlustdeckung im Gesellschaftsvertrag vorhanden	123
1. Qualifikation als Kapitalkonto	123
2. Qualifikation als Verbindlichkeitskonto	125
3. Vorhandene Musterformulierungen	125
B. Regelung zur Verlustdeckung im Gesellschaftsvertrag nicht vorhanden	128

1. Zuordnungsprinzipien	128
a) Qualifikation als Darlehenskonto	128
b) Qualifikation als Kapitalkonto	132
2. Relevanz der Zuordnungsprinzipien	133
a) Keine Maßgeblichkeit	133
b) Kein Zuordnungskonflikt	134
3. Abweichende Rechtsprechung	137
III. Sonstiges	140
A. Zugewiesener Verlust begründet Forderung der Gesellschaft	141
B. Das Rechtsinstitut der Durchsetzungssperre	142
1. Inhalt der Durchsetzungssperre	142
a) Betroffene Ansprüche	143
b) Wirkung der Durchsetzungssperre	143
2. Keine Auswirkung auf Qualifikation des Gesellschafterkontos	144
C. Entnahmen	146
1. Ausgangslage	146
2. Entnahmebeschränkung zur Qualifikation als Kapitalkonto	148
a) Pro & Contra	148
b) Ergebnis	150
IV. Ergebnis	153
Fünfter Teil: Fazit	155
Literaturverzeichnis	XIV

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Az.	Aktenzeichen
BayObLG	Bayerisches Oberstes Landesgericht
BB	Betriebs-Berater
Bearb.	Bearbeiter
Beck Bil-Komm.	Beck'scher Bilanz-Kommentar
BeckRS	Beck-Rechtsprechung
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/PR	Entscheidungen des BFH für die Praxis der Steuerberatung
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BMF	Bundesfinanzministerium
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-DrS.	Bundestagdrucksache
DB	Der Betrieb
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
e. V.	eingetragener Verein
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte

ErgänzungsIfrg.	Ergänzungslieferung
EStÄR	Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien
EStB	Der Ertrag-Steuer-Berater
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
et al.	et alia
f.	Folgende
ff.	Fortfolgende
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau
FS	Festschrift
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH-StB	Der GmbH-Steuer-Berater
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHRR	Die GmbH Rundschau
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GrS	Großer Senat
Hdb.	Handbuch
Herv.	Hervorhebung
HFA	Hauptfachausschuss
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
i. e.	id est
IDW	Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
IFRS	International Financial Reporting Stan-

	dards
InsO	Insolvenzordnung
jurisPR-SteuerR	Juris PraxisReport Steuerrecht
Kap.	Kapitel
KG	Kommanditgesellschaft
KÖSDI	Kölner Steuerdialog
KVStG	Kapitalverkehrsteuergesetz
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
MüKo	Münchener Kommentar
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NJW-RR	NJW-Rechtsprechungsreport Zivilrecht
NWB	NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
o.	Ohne
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
OLGR Zweibrücken	OLG-Report Frankfurt Koblenz Zweibrücken Saarbrücken
RS	Stellungnahme zur Rechnungslegung
Rz.	Randziffer
Stbg	Die Steuerberatung
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung, Die steuerliche Außenprüfung – Fachorgan für die Wirtschafts- und Prüfungspraxis
StuB	Steuern und Bilanzen
Tz.	Textziffer
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
WpG	Die Wirtschaftsprüfung
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesell-

schaftsrecht

ZIP

Zeitschrift für Wirtschaftsrecht

Erster Teil: Einführung in die Themenstellung

I. Zielsetzung der Ausführungen

Entsteht oder erhöht sich durch die Zuweisung von Verlusten ein negatives Kapitalkonto eines Kommanditisten, sind die zugewiesenen Verluste insoweit steuerlich gem. § 15a Einkommensteuergesetz (EStG)¹ nicht ausgleichs- oder abzugsfähig. Die Abzugsfähigkeit von Verlusten aus einer KG auf Ebene des Gesellschafters steht in direkter Abhängigkeit zu der Höhe des steuerlichen Kapitalkontos im Sinne des § 15a EStG. Aufgrund dieses unmittelbaren Zusammenhangs zwischen dem Stand des Kapitalkontos und der Rechtsfolge des § 15a EStG sind die Definition und der Umfang des Kapitalkontos von entscheidender Bedeutung.²

Der Begriff des Kapitalkontos wird im Gesetz nicht definiert. Unter dem für § 15a EStG maßgeblichen steuerlichen Kapitalkonto eines Gesellschafters wird grundsätzlich das Kapitalkonto des Gesellschafters in der Steuerbilanz der KG zzgl. dessen Ergänzungsbilanz verstanden.³ Das Kapitalkonto in der Steuerbilanz ist aus der Handelsbilanz der Gesellschaft abzuleiten und aufgrund steuerlicher Vorschriften zu modifizieren, so dass das handelsrechtliche Kapitalkonto der zentrale Ausgangspunkt zur Ermittlung des steuerlichen Kapitalkontos für Zwecke des § 15a EStG ist. Die Bestimmung bzw. Ermittlung des handelsrechtlichen Kapitalkontos ist jedoch mit Schwierigkeiten verbunden, da auch für dieses eine gesetzliche Definition nicht vorhanden ist.

¹ Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung v. 08.10.2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Art. 7 des Gesetzes v. 22.06.2011 (BGBl. I S. 1126) geändert worden ist.

² Siehe v. *Beckerath* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15a EStG, Rz. B 100, *Kahle*, FR 2010, S. 773, *Korn* in Korn, § 15a EStG, Rz. 25, *Schäfers* in Bordewin/Brandt, § 15a EStG, Rz. 372.

³ Siehe nur *Bitz* in Littmann, § 15a EStG, Rz. 18.

Ausgehend von § 15a EStG ist das Erkenntnisziel der Ausführungen die Definition des handelsrechtlichen Kapitalkontos. Während die Definition des steuerlichen Kapitalkontos für Zwecke des § 15a EStG im Wesentlichen bedeutet, den Umfang des maßgeblichen Kapitalkontos zu bestimmen – zur Auswahl stehen grundsätzlich das Kapitalkonto der Handels-, Steuer-, Ergänzungs- und/oder Sonderbilanz –, stellt sich im Zuge der Definition des handelsrechtlichen Kapitalkontos die Frage, welche Guthaben dem Grunde nach als Eigenkapital zu qualifizieren sind. In diesem Zusammenhang wird insbesondere untersucht, ob ein Gesellschafterkonto anhand des Kriteriums der Verlustdeckung, welches gemäß der herrschenden Meinung der Rechtsprechung und Literatur maßgeblich für die Qualifikation eines Kapitalkontos ist,⁴ verlässlich als Kapitalkonto qualifiziert werden kann und welche Relevanz alternative Kriterien, wie bspw. die Verzinsung eines Gesellschafterkontos, bei der rechtlichen Einordnung zum Eigen- bzw. Fremdkapital haben.

Gegenstand der Ausführungen sind zudem die Auswirkungen des Auslegungsergebnisses auf die Praxis. Die Definition des Kapitalkontos ist für die Praxis insbesondere vor dem Hintergrund relevant, als für die Gesellschafter bei der KG in der Regel mehrere Konten geführt werden. Diese müssen gem. § 247 Abs. 1 Handelsgesetzbuch (HGB)⁵ dem Eigen- bzw. Fremdkapital der Gesellschaft zugeordnet werden. Die Qualifikation eines Gesellschafterkontos richtet sich dabei nach dem tatsächlichen Willen der Gesell-

⁴ Siehe bspw. *Huber*, Vermögensanteil, S. 236 ff., *Huber*, ZGR 1988, S. 1 ff., *Wüllenkemper*, BB 1991, S. 1909, BFH v. 03.12.1980, Az. II R 66/77, BStBl. II 1981, S. 282, BFH v. 17.12.1980, Az. II R 36/79, BStBl. II 1981, S. 326, BFH v. 03.11.1982, Az. II R 94/80, BStBl. II 1983, S. 242, BFH v. 03.11.1993, Az. II R 96/91, BStBl. II 1994, S. 90, OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1727 und 1728, BFH v. 26.06.2007, Az. IV R 29/06, BStBl. II 2008, S. 105.

⁵ Handelsgesetzbuch (HGB) in der im BGBl. III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Art. 2 Abs. 39 des Gesetzes v. 22.12.2011 (BGBl. I S. 3044) geändert worden ist.

schafter.⁶ Da dieser grundsätzlich anhand der Regelungen im Gesellschaftsvertrag zu ermitteln ist, werden u. a. Formulierungsvorschläge erarbeitet, die eine eindeutige Qualifikation des Gesellschafterskontos als Kapitalkonto oder Darlehenskonto ermöglichen.

II. Relevanz der Themenstellung

Die Relevanz des (handelsrechtlichen) Kapitalkontos ist nicht auf den Anwendungsbereich des § 15a EStG begrenzt. Darüber hinaus sind die Definition und der Umfang des Kapitalkontos sowohl für andere steuerliche Vorschriften als auch für außersteuerliche Bereiche bedeutsam.

A. Das Kapitalkonto im steuerlichen Zusammenhang

Im steuerlichen Zusammenhang ist das Kapitalkonto insbesondere bei der steuerneutralen Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern gem. § 6 Abs. 5 S. 3 EStG sowie bei der Ermittlung des Gewinnes aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils im Sinne des § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG von Bedeutung.⁷

1. Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern

Unter Einhaltung enger Voraussetzungen werden gem. § 6 Abs. 5 S. 3 EStG i. V. m. § 6 Abs. 5 S. 1 EStG bestimmte Umstrukturierungsvorgänge steuerlich insofern begünstigt, als Einzelwirtschaftsgüter im Verhältnis zwischen

⁶ Siehe nur OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1727. Vgl. bspw. auch *Sudhoff/Sudhoff*, DB 1982, S. 1239, *Weitemeyer* in Oetker, § 120 HGB, Rz. 56.

⁷ Ebenfalls an das Kapitalkonto knüpfen bspw. die Regelungen zur Abziehbarkeit von Schuldzinsen gem. § 4 Abs. 4a EStG oder der Einbringung von Sachgesamtheiten gem. § 24 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) in der Fassung der Bekanntmachung v. 15.10.2002 (BGBl. I S. 4133; 2003 I S. 738), das durch Art. 3 des Gesetzes v. 16.05.2003 (BGBl. I S. 660) geändert worden ist, an. Vgl. auch *Bitz* in Littmann, § 15a EStG, Rz. 6, *Damas* in Saenger et al., S. 1541, *Tiede* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG, Rz. 453. Zu weiteren Tatbeständen, für die das Kapitalkonto von Bedeutung ist, siehe *Dötsch*, FS Spindler, S. 597, *Röhrig/Doege*, DStR 2006, S. 491.

dem Mitunternehmer und der Mitunternehmerschaft steuerneutral zu übertragen sind.⁸

Entsprechend § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 und Nr. 2 EStG ist der Buchwert des übertragenen Wirtschaftsgutes im aufnehmenden Betriebsvermögen u. a. fortzuführen, soweit der Gesellschafter ein Wirtschaftsgut aus seinem Betriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen der KG überträgt und die Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgt.

Eine Legaldefinition des Begriffes der Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten ist im Gesetz nicht vorhanden und umstritten.⁹ Nach Auffassung der Finanzverwaltung genügt es bereits, wenn – unabhängig davon, ob sich die Mitgliedschaftsrechte erhöhen oder reduzieren – im Rahmen der Übertragung des Wirtschaftsgutes ein Kapitalkonto des Gesellschafters bebucht wird:¹⁰ „Für die Entscheidung, ob eine Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgt, ist maßgeblich auf den Charakter des in diesem Zusammenhang angesprochenen Kapitalkontos des Gesellschafters abzustellen.“¹¹ Dabei ist ebenfalls auf das Kapitalkonto in der Handelsbilanz abzustellen.¹²

⁸ Siehe *Kulosa* in Schmidt, § 6 EStG, Rz. 681 ff. und 690, *Prinz* in Bordewin/Brandt, § 6 EStG, Rz. 683d.

⁹ Siehe *Korn/Strahl* in Korn, § 6 EStG, Rz. 497.

¹⁰ Siehe BMF v. 20.12.1977, Az. IV B 2-S-2241-231/77, BStBl. I 1978, S. 11, Tz. 24 ff., und BMF v. 08.12.2011, Az. IV C 6-S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, S. 1281, Tz. 16. Vgl. auch *Kulosa* in Schmidt, § 6 EStG, Rz. 698 m. w. N. Davon abweichend vertritt die Literatur, dass eine Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten nicht nur den Kapitalanteil des Gesellschafters im Sinne handelsrechtlicher Vorschriften verändern, sondern die Übertragung sich zudem auf den Umfang der Mitgliedschaftsrechte auswirken muss. Siehe *Ehmcke* in Blümich, § 6 EStG, Rz. 1324, *Herlinghaus* in Dötsch et al., S. 89, *Niehus/Wilke* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG, Rz. 1453b. Anderer Auffassung sind bspw. *Korn/Strahl*, die sich insofern der Meinung der Finanzverwaltung anschließen, siehe *Korn/Strahl* in Korn, § 6 EStG, Rz. 497.

¹¹ BMF v. 08.12.2011, Az. IV C 6-S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, S. 1281, Tz. 16.

¹² Siehe *Zimmermann/Hottmann et al.*, Personengesellschaft, S. 374, Rz. 384.

Folglich ist für die Beurteilung, ob der Übertragungsvorgang gegen Erhöhung oder Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgt und die Buchwerte fortzuführen sind, entscheidend, ob sich ein Kapitalkonto des Gesellschafters in der Handelsbilanz der KG im Zuge der Übertragung verändert;¹³ unerheblich ist, ob es sich um ein festes oder variables Kapitalkonto handelt.¹⁴

2. Veräußerung des (Teil-)Mitunternehmeranteils

Veräußert ein Gesellschafter seinen Anteil bzw. einen Teil seines Anteils an einer KG einschließlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens, ermittelt sich der Gewinn bzw. Verlust aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils bzw. des Teils an dem Mitunternehmeranteil gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG i. V. m. § 16 Abs. 2 EStG.¹⁵

Gemäß § 16 Abs. 2 EStG ist zur Ermittlung des Veräußerungsgewinnes der Veräußerungspreis dem Wert des Anteils am Betriebsvermögen gegenüberzustellen, wobei etwaige Veräußerungskosten abzuziehen sind. Bei der Gegenüberstellung ist das nach den allgemeinen handels- und steuerrechtlichen Grundsätzen ermittelte Betriebsvermögen inkl. des Sonder- und Ergänzungskapitals des Gesellschafters heranzuziehen.¹⁶ Den Wert des Anteils am Betriebsvermögen bildet der Unterschiedsbetrag zwischen den Buchwerten an dem anteilig veräußerten Aktivvermögen und den von dem Erwerber anteilig übernommenen Passivvermögen.¹⁷ Da die von dem Erwerber anteilig übernommenen Passiva den Buchwert der anteilig veräu-

¹³ Siehe dazu BMF v. 08.12.2011, Az. IV C 6-S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, S. 1281, Tz. 16, und S. 1280, Tz. 14, i. V. m. BMF v. 11.07.2011, Az. IV C 6-S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, S. 714, Tz. II. 2. a).

¹⁴ Siehe *Korn/Strahl* in Korn, § 6 EStG, Rz. 497.

¹⁵ Siehe *Bordewin/Brandt*, § 16 EStG, Rz. 159, *Gänger* in *Bordewin/Brandt*, § 16 EStG, Rz. 158, *Wacker* in *Schmidt*, § 16 EStG, Rz. 407.

¹⁶ Siehe *Reiß* in *Kirchhof*, § 16 EStG, Rz. 260, *Schallmoser* in *Blümich*, § 16 EStG, Rz. 384.

¹⁷ Siehe *Gänger* in *Bordewin/Brandt*, § 16 EStG, Rz. 96, *Kobor* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 16 EStG, Rz. 325.

ßerten Aktiva mindern,¹⁸ entspricht der Wert des Anteils am Betriebsvermögen letztlich dem Kapitalkonto des Gesellschafters aus der Steuerbilanz (zzgl. Sonder- und Ergänzungskapital), welches aus der Handelsbilanz der Gesellschaft abzuleiten ist. Der Veräußerungsgewinn ist folglich der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungspreis und dem Buchwert der veräußerten Beteiligung.¹⁹

B. Das Kapitalkonto im außersteuerlichen Zusammenhang

Neben den zuvor genannten steuerrechtlichen Tatbeständen ist die Definition des Kapitalkontos auch im handelsrechtlichen Kontext notwendig. Dies liegt zum einen daran, dass die Dispositionsfreiheit der Gesellschafter Mehrkontenmodelle hervorgebracht hat, die eine Bestimmung und Zuordnung der einzelnen Konten zum Eigen- oder Fremdkapital der Gesellschaft erfordert. Zum anderen nehmen handelsrechtliche Vorschriften Bezug auf das Kapitalkonto und knüpfen bestimmte Rechtsfolgen an dessen Höhe an.

1. Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital in Mehrkontenmodellen

Gemäß § 120 Abs. 2 HGB i. V. m. §§ 167 Abs. 1, 161 Abs. 2 HGB ist im gesetzlichen Kontensystem für jeden Gesellschafter ein einziges variables Kapitalkonto zu führen.²⁰ Diese Regelung ist gem. § 109 HGB i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB dispositiv und wird in der gesellschaftsvertraglichen Praxis regelmäßig abbedungen. An Stelle des einen Kapitalkontos hat sich in

¹⁸ Siehe dazu *Gänger* in Bordewin/Brandt, § 16 EStG, Rz. 96.

¹⁹ Siehe BFH v. 27.05.1981, Az. I R 123/77, BStBl. II 1982, S. 212.

²⁰ In der Terminologie des HGB wird das Kapitalkonto als Kapitalanteil bezeichnet. Die Begrifflichkeiten sind inhaltsgleich und beziehen sich nur auf die Gliederungstiefe des Kapitalanteils. Werden für einen Gesellschafter mehrere Kapitalkonten geführt, bilden sie in der Summe den Kapitalanteil, siehe dazu in Abschnitt IV. B. 3. des Dritten Teils, S. 55 f.

der Praxis ein System fester und geteilter Kapitalkonten, ein Mehrkontenmodell, etabliert.²¹

Aus § 247 Abs. 1 HGB ergibt sich die Pflicht, Eigen- und Fremdkapital bilanziell differenziert abzubilden. Gemäß dieser Vorschrift sind das Eigenkapital und die Schulden der Gesellschaft in der Bilanz gesondert auszuweisen und hinreichend aufzugliedern,²² wobei die gesondert auszuweisenden Posten nur das enthalten dürfen, was sie auch bezeichnen.²³ Das Eigen- und Fremdkapital der Gesellschaft bzw. die Kapitalanteile der Gesellschafter und deren Forderungen gegenüber der Gesellschaft sind daher buchmäßig bei der KG auf separaten Konten jeweils auf der Passivseite der Bilanz abzubilden.²⁴

Verfügen die Gesellschafter über mehrere Konten bei der KG, können diese einerseits der buchmäßigen Aufteilung des Kapitalanteils dienen und als Kapitalkonten dem Eigenkapital zuzuordnen sein.²⁵ Andererseits können sie aber auch Forderungen der Gesellschafter gegen die Gesellschaft ausweisen und somit auf Ebene der KG Fremdkapital darstellen.²⁶ Die Gesellschafterkonten sind daher voneinander abzugrenzen und dem Eigen- oder Fremdkapital zuzuordnen.

²¹ Siehe nur BFH v. 27.05.1981, Az. I R 123/77, BStBl. II 1982, S. 213, oder BFH v. 03.11.1993, Az. II R 96/91, BStBl. II 1994, S. 90. Die gängigen Kontenmodelle der Gesellschafter im gesetzlichen System werden in Abschnitt I. B. des Teils Vier, S. 106 ff., dargestellt.

²² Siehe *Hoffmann/Weidenhammer* in *Müller/Hoffmann*, § 5, Rz. 60, *Küting/Kessler*, BB 1994, S. 2103, *Puckler* in *Bandasch*, § 247 HGB, Rz. 10, *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel F, Rz. 660, und Kapitel D, Rz. 1656.

²³ Siehe *Ellrott/Krämer* in *Beck Bil-Komm.*, § 247 HGB, Rz. 6.

²⁴ Siehe *Ehricke* in *Joost/Strohn*, § 120 HGB, Rz. 69 und 70, v. *Sicherer*, Bilanzierung, S. 71, *Weitemeyer* in *Oetker*, § 120 HGB, Rz. 45, *Zimmermann/Hottmann et al.*, Personengesellschaft, S. 206, Rz. 185.

²⁵ Siehe zur Einheitlichkeit des Kapitalanteils in Abschnitt IV. B. 3. des Teils Drei, S. 55 f.

²⁶ Siehe nur BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 552, oder auch *Frystatzki*, EStB 2006, S. 344, *Kahle*, FR 2010, S. 774, *Ley*, KÖSDI 2002, S. 13460, *Karsten Schmidt*, Gesellschaftsrecht, S. 1545, *Schwer*, StBp 2003, S. 162.

2. Basis zur Berechnung diverser Mitgliedschaftsrechte

Für gesellschaftsrechtliche Zwecke ist das Kapitalkonto eines Gesellschafters insbesondere von Bedeutung, weil es als Basis zur Berechnung bestimmter Mitgliedschaftsrechte herangezogen wird.

Das Kapitalkonto dient u. a. zur Berechnung des auf den Gesellschafter entfallenden Anteils am Gewinn und Verlust der Gesellschaft. Gemäß § 120 Abs. 1 HGB i. V. m. §§ 167 Abs. 1, 161 Abs. 2 HGB wird am Schluss eines jeden Wirtschaftsjahres auf Basis des Jahresabschlusses der Gewinn oder Verlust der KG ermittelt und für jeden Gesellschafter den auf ihn entfallenden Anteil berechnet.²⁷ Teil des Gewinnes ist die sog. Vorabdividende. Dem Komplementär sowie dem Kommanditisten gebühren vom Jahresgewinn gem. § 121 Abs. 1 HGB i. V. m. § 168 Abs. 1 HGB grundsätzlich ein Anteil in Höhe von vier Prozent ihres positiven Kapitalanteils bzw. eines geringeren Prozentsatzes, sofern der Gewinn zur Verteilung ansonsten nicht ausreicht.²⁸

Auch das Entnahmerecht der Gesellschafter bemisst sich zum Teil anhand des Umfangs des Kapitalanteils. Gemäß § 122 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 HGB i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB ist der Komplementär dazu berechtigt, vier Prozent seines am Ende des letzten Wirtschaftsjahres festgestellten positiven Kapitalanteils zu entnehmen (sog. Mindestrendite).²⁹ Dem Kommanditisten steht hingegen gem. § 169 Abs. 1 HGB (nur) ein mit Restriktionen versehenes Recht auf Entnahme bzw. Auszahlung seines auf ihn entfallenden Gewinnanteils zu.³⁰ Die Auszahlung des Gewinnes ist gem. § 169 Abs. 1 S. 2 Hs. 2 HGB in bestimmten Fällen ausgeschlossen bzw. gesperrt, bspw.

²⁷ Siehe *v. Falkenhausen/Schneider*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 23, Rz. 1, *Oetker* in *Oetker*, § 167 HGB, Rz. 7.

²⁸ Siehe *Hoffmann/Weidenhammer* in *Müller/Hoffmann*, § 5, Rz. 87, *Oetker* in *Oetker*, § 168 HGB, Rz. 3. Die Bezeichnung als Vorabdividende entspricht der Terminologie von *Weitemeyer* in *Oetker*, § 121 HGB, Rz. 10 f.

²⁹ Siehe *Priester* in *MüKo HGB*, § 122 HGB, Rz. 17.

³⁰ Siehe *Hopt* in *Baumbach/Hopt*, § 169 HGB, Rz. 1.

soweit bei Fälligkeit des Gewinnauszahlungsanspruchs (i. e. Feststellung des Jahresabschlusses) der Stand des Kapitalanteils des Kommanditisten unter den Betrag der bedungenen Pflichteinlage durch in der Vergangenheit zugerechnete Verluste herabgemindert ist oder durch die Gewinnauszahlung herabgemindert würde.³¹ In diesem Fall ist der auf den Kommanditisten entfallende Gewinn zwangsläufig vorrangig zur Wiederauffüllung des Kapitalanteils zu verwenden.³²

Sowohl im Falle der Liquidation der Gesellschaft als auch bei Ausscheiden des Gesellschafters aus der Gesellschaft bildet der Kapitalanteil die Grundlage zur Ermittlung des Auseinandersetzungs- bzw. Abfindungsguthabens.

Wurde die Gesellschaft z. B. durch Beschluss der Gesellschafter aufgelöst und kommt es zur Auseinandersetzung der Gesellschaft im Wege der Liquidation, ist gem. § 155 Abs. 1 HGB i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB ein nach vollständiger Befriedigung der Gläubiger verbleibendes Aktivvermögen der Gesellschaft nach dem Verhältnis der Kapitalanteile der Gesellschafter auf diese zu verteilen (sog. Schlussverteilung).³³ Der im Rahmen der Schlussverteilung auszuzahlende Betrag entspricht der Summe des Kapitalanteils des Gesellschafters zzgl. eines Liquidationsgewinnes bzw. abzgl. eines Liquidationsverlustes.³⁴

Scheidet ein Gesellschafter – bspw. infolge seiner Kündigung gem. § 131 Abs. 3 Nr. 3 HGB i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB – aus der Gesellschaft aus,

³¹ Siehe *Grunewald* in MüKo HGB, § 169 HGB, Rz. 3, *Hopt* in Baumbach/Hopt, § 169 HGB, Rz. 4, *Koller* in Koller/Roth/Morck, § 169 HGB, Rz. 2, und *Oetker* in Oetker, § 169 HGB, Rz. 8. Für eine beispielhafte Berechnung siehe *Engelberth*, NWB 2011, S. 1812 f.

³² Siehe *Oetker* in Oetker, § 169 HGB, Rz. 8.

³³ Siehe *Eberhard* in Müller/Hoffmann, § 11, Rz. 62, *Kamanabrou* in Oetker, § 145 HGB, Rz. 14 f., *Priester* in MüKo HGB, § 120 HGB, Rz. 84, und *Karsten Schmidt* in MüKo HGB, § 155 HGB, Rz. 3.

³⁴ Siehe *Hillmann* in Joost/Strohn, § 155 HGB, Rz. 14, *Huber*, Vermögensanteil, S. 181, 182 und 317, *Huber*, ZGR 1988, S. 6, *Karsten Schmidt* in MüKo HGB, § 155 HGB, Rz. 47. Vgl. dazu auch *Koller* in Koller/Roth/Morck, § 155 HGB, Rz. 2.

ist ihm u. a. gem. § 738 Abs. 1 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB)³⁵ i. V. m. §§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 3 HGB der Betrag als Abfindung zu zahlen, den er erhalten würde, wenn die Gesellschaft zum Zeitpunkt des Ausscheidens des Gesellschafters aufgelöst worden wäre. Auch in diesem Falle ist dem Gesellschafter sein Kapitalanteil grundsätzlich auszuzahlen, wobei das Gesellschaftsvermögen im Rahmen einer Neubewertung mit dem Verkehrswert anzusetzen ist,³⁶ da der Verlust der Gesellschafterstellung durch eine Abfindung in Höhe des tatsächlichen Wertes der Beteiligung auszugleichen ist.³⁷ Wird hingegen – wie in der Praxis mehrheitlich vorzufinden –³⁸ im Gesellschaftsvertrag eine sog. Buchwertklausel vereinbart, erhält der ausscheidende Gesellschafter als Abfindung lediglich den Wert seiner Beteiligung zu Buchwerten.³⁹

Da die Gesellschafter durch entsprechende Regelungen im Gesellschaftsvertrag gem. §§ 163, 109 HGB i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB vom Gesetz abweichende Vereinbarungen treffen können,⁴⁰ wird der Kapitalanteil in der Praxis häufig auch für weitere, über die gesetzlich vorgesehenen Mitgliedschaftsrechte hinausgehende Rechte als Verteilungsmaßstab bestimmt. So bemisst sich bspw. regelmäßig auch der Umfang des Stimmrechts nach dem Stand des Kapitalanteils bzw. Kapitalkontos.⁴¹

³⁵ Bürgerliches Gesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung v. 02.01.2002 (BGBl. I S. 42, 2909; 2003 I S. 738), das durch Artikel 4 Absatz 5 des Gesetzes v. 01.10.2013 (BGBl. I S. 3719) geändert worden ist.

³⁶ Siehe *Sauter* in Müller/Hoffmann, § 7, Rz. 133, *Schöne* in Bamberger/Roth, § 738 BGB, Rz. 22.

³⁷ Siehe *Sauter* in Müller/Hoffmann, § 7, Rz. 132.

³⁸ Siehe *Piehler/Schulte*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 38, Rz. 1, *Schöne* in Bamberger/Roth, § 738 BGB, Rz. 26.

³⁹ Siehe *Huber*, ZGR 1988, S. 7 und *Sauter* in Müller/Hoffmann, § 7, Rz. 155.

⁴⁰ Siehe *Gummert* in Henssler/Strohn, § 163 HGB, Rz. 1, *Mellwig*, BB 1979, S. 1409-1415, *Karsten Schmidt*, Gesellschaftsrecht, S. 1383, sowie *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel D, Rz. 1653, und Kapitel F, Rz. 630.

⁴¹ Siehe *Hopt* in Baumbach/Hopt, § 120 HGB, Rz. 12, *Priester* in MüKo HGB, § 120 HGB, Rz. 86, *Weitemeyer* in Oetker, § 120 HGB, Rz. 50, und bspw. BGH v. 12.03.2013, Az. II ZR 73/11, DStR 2013, S. 2195.

3. Haftung des Kommanditisten

Eine exakte Abbildung des Eigenkapitals ist darüber hinaus zur Vermeidung eines unerwarteten Eintritts oder Wiederauflebens der persönlichen beschränkten Haftung des Kommanditisten relevant.

Ist durch Leistung einer der Haftsumme entsprechenden Pflichteinlage die Haftungsbefreiung des Kommanditisten gem. § 171 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 HGB eingetreten,⁴² kann die beschränkte Haftung mit dem Privatvermögen u. a. gem. § 172 Abs. 4 S. 1 HGB (insoweit) wieder aufleben, als die Pflichteinlage unter den Betrag der Haftsumme gemindert wird. Die Pflichteinlage kann bspw. unter den Betrag der Haftsumme fallen, wenn die Einlage zurückgezahlt wird oder der Kommanditist entgegen § 169 Abs. 1 HGB Gewinne entnimmt.⁴³

Aufgrund dieses Zusammenhangs zwischen der geleisteten Pflichteinlage und der Haftungsbefreiung des Kommanditisten, ist der Umfang der Haftung des Kommanditisten mit seinem Privatvermögen gegenüber den Gläubigern der Gesellschaft unmittelbar von dem Stand seines Kapitalanteils bzw. dem Umfang der geleisteten Pflichteinlage abhängig.⁴⁴

⁴² Siehe *Korn* in *Korn*, § 15a EStG, Rz. 2. Die im Außenverhältnis für die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern maßgebliche Haftsumme bzw. Hafteinlage ist grundsätzlich von der im Innenverhältnis zu leistenden und in der Bilanz der KG auszuweisenden Pflichteinlage zu unterscheiden. Die Pflichteinlage kann gleich, niedriger oder höher als die Haftsumme sein. Vgl. auch *Oetker* in *Oetker*, § 167 HGB, Rz. 4, *Strohn* in *Joost/Strohn*, § 171 HGB, Rz. 5, *Winnfeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel L, Rz. 529.

⁴³ Siehe *Neubauer/Herchen*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 30, Rz. 1, *Oetker* in *Oetker*, § 172 HGB, Rz. 16, *Karsten Schmidt* in *MüKo HGB*, § 172 HGB, Rz. 77.

⁴⁴ Siehe *Winnfeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel F, Rz. 631, und insbesondere Kapitel L, Rz. 530. Vgl. auch *Damas* in *Saenger et al.*, S. 1539, *Huber*, ZGR 1988, S. 12, *Rodewald*, GmbHR 1998, S. 522.

III. Status Quo

Die Qualifikation von Gesellschafterkonten in der Praxis ist mit Schwierigkeiten verbunden.⁴⁵

Die Schwierigkeiten resultieren daraus, dass eine gesetzliche Definition des handelsrechtlichen Kapitalkontos nicht vorhanden ist und die Gesellschafter von der im Gesetz vorgesehenen Kontenstruktur, die im weiteren Verlauf der Ausführungen dargestellt wird, gem. §§ 109, 163 HGB i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB durch gesellschaftsvertragliche Regelung abweichen und das Kontensystem beliebig ausgestalten können.⁴⁶ Im Rahmen der Dispositionsfreiheit können die Gesellschafter z. B. die Anzahl der Kapitalkonten und die darauf zu verbuchenden Sachverhalte frei bestimmen.

Enthält der Gesellschaftsvertrag Regelungen über die Ausgestaltung des Kontensystems, sind diese als Ausdruck des Parteiwillens zur Ermittlung des tatsächlichen Willens der Parteien bzw. zur Ermittlung des durch die spezifische Ausgestaltung des Kontensystems verfolgten Zwecks sowie die Rechtsnatur des in Rede stehenden Kontos nach den Vorschriften der §§ 133, 157 BGB unter Berücksichtigung der Gesamtumstände des Einzel-

⁴⁵ Siehe auch *Engelberth*, NWB 2011, S. 1808, *Wälzholz*, DStR 2011, S. 1815.

⁴⁶ Siehe *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 2, *Oppenländer*, DStR 1999, S. 940, *Priester* in MüKo HGB, § 120 HGB, Rz. 100, und bspw. BGH v. 12.03.2013, Az. II ZR 73/11, DStR 2013, S. 1298. Die Gestaltung des Kontensystems hat sich im Rahmen der nicht zur Disposition stehenden Bilanzierungsregeln der §§ 238 ff. HGB zu bewegen, siehe *Priester* in MüKo HGB, § 120 HGB, Rz. 40. Siehe zum gesetzlich vorgesehenen Kontenmodell in Abschnitt IV. B. 2. des Teils Drei, S. 52 ff.

falls auszulegen.⁴⁷ Der Inhalt des Gesellschaftsvertrages ist daher regelmäßig maßgeblich für die rechtliche Einordnung eines Gesellschafterkontos, wobei für dessen Auslegung grundsätzlich der Wortlaut heranzuziehen ist.⁴⁸ Etwas anderes gilt nur, wenn die Gesellschafter über einen längeren Zeitraum hinweg von dem Inhalt des Gesellschaftsvertrages abweichend gehandelt und den Gesellschaftsvertrag konkludent geändert haben oder deren subjektives, tatsächliches Verständnis nicht mit dem Inhalt des Vertragswortlautes übereinstimmt.⁴⁹ In beiden Fällen ist dies vorrangig als der wirkliche Wille der Parteien anzuerkennen.⁵⁰ Bei Publikumsgesellschaften ist zu beachten, dass – abweichend von der Regel, den Gesellschaftsvertrag nach dem subjektiven Willen der Gesellschafter auszulegen –⁵¹ der Gesell-

⁴⁷ Siehe *Karsten Schmidt* in MüKo HGB, § 105 HGB, Rz. 149. Siehe zudem *Grunewald*, ZGR 1995, S. 68, *Helde* in Mueller-Thuns, S. 533, *Heuermann* in Blümich, § 15a EStG, Rz. 38, *Hollatz*, DStR 1994, S. 1675, *Hopt* in Baumbach/Hopt, § 120 HGB, Rz. 19, *Kahle*, DStZ 2010, S. 722, *Korn* in Korn, § 15a EStG, Rz. 28, *Ley*, DStR 2009, S. 614, *Ley*, KöSDI 2002, S. 13460, *Martens* in Schlegelberger, § 120 HGB, Rz. 18, *Rodewald*, BB 1997, S. 763, *Ulmer/Schäfer* in MüKo BGB, § 705, Rz. 171, *Wacker* in Schmidt, § 15a EStG, Rz. 87, *Weitemeyer* in Oetker, § 105 HGB, Rz. 59. Vgl. zudem BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 552, BFH v. 03.11.1993, Az. II R 96/91, BStBl. II 1994, S. 90, OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1727, und OLG Zweibrücken v. 05.02.2007, Az. 7 U 22/06, OLGR Zweibrücken 2007, S. 324. Dieser Auffassung ist auch die Finanzverwaltung in BMF v. 11.07.2011, Az. IV C 6-S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, S. 713, Tz. I. 2, wonach sich die rechtliche Einordnung nach den vertraglichen Abreden im Gesellschaftsvertrag richtet. Siehe zur Auslegung von Gesellschaftsverträgen auch *Karsten Schmidt*, Gesellschaftsrecht, S. 87 ff., *Karsten Schmidt* in MüKo HGB, § 105 HGB, Rz. 149 ff., *Wertenbruch* in Joost/Strohn, § 105 HGB, Rz. 60 ff.

⁴⁸ Siehe *Förschle/Hoffmann* in Beck Bil-Komm., § 247 HGB, Rz. 160, *Grunewald*, ZGR 1995, S. 68, *Karsten Schmidt* in MüKo HGB, § 105 HGB, Rz. 149, *Wertenbruch* in Joost/Strohn, § 105 HGB, Rz. 60, sowie bspw. BFH v. 15.05.2008, Az. IV R 46/05, BStBl. II 2008, S. 814, und BGH v. 12.03.2013, Az. II ZR 73/11, DStR 2013, S. 1298.

⁴⁹ Siehe *Korn* in Korn, § 15a EStG, Rz. 28, *Westermann* in Westermann/Wertenbruch, § 5, Rz. 160b, und *Wiedemann*, FS Odersky, S. 934. Zur konkludenten Vertragsänderung vgl. auch *Karsten Schmidt* in MüKo HGB, § 105 HGB, Rz. 163, sowie *Weitemeyer* in Oetker, § 105 HGB, Rz. 60.

⁵⁰ Siehe *v. Falkenhausen/Schneider*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 22, Rz. 66, *Karsten Schmidt* in MüKo HGB, § 105 HGB, Rz. 149.

⁵¹ Siehe *Schöne* in Bamberger/Roth, § 705 BGB, Rz. 70, *Weitemeyer* in Oetker, § 105 HGB, Rz. 69.

schaftsvertrag grundsätzlich objektiv auszulegen ist.⁵² Das individuelle Verständnis der am Vertragsschluss Beteiligten wird nur in Ausnahmefällen berücksichtigt.⁵³

Da die Qualifikation eines Gesellschafterkontos abhängig von dem tatsächlichen Willen der Gesellschafter ist, ist die Zuordnung zum Eigen- bzw. Fremdkapital im Einzelfall vorzunehmen.⁵⁴ Allgemeingültige Regeln in der Art, dass bspw. ein Kapitalkonto II regelmäßig als Eigenkapitalkonto zu qualifizieren ist, können nicht formuliert werden.⁵⁵

Die Möglichkeit der Gesellschafter, das Kontensystem frei gestalten zu können, erschwert die rechtliche Einordnung von Gesellschafterkonten, da die Parteien das Kontensystem häufig lediglich unpräzise und dürftige regeln und die Rechtsnatur der Gesellschafterkonten nicht eindeutig bestimmen bzw. zum Ausdruck bringen.⁵⁶ Bereits eine Vielzahl an verwendeten, teilweise missverständlichen Kontenbezeichnungen, die zu einer Verwischung des Konteninhalts führen und Zweifel an der rechtlichen Zugehörigkeit eines Kontos hervorrufen können, werden bspw. seitens der Literatur bemängelt.⁵⁷ Insbesondere wird jedoch das Kriterium der Verlustdeckung, welches gemäß der herrschenden Meinung der Rechtsprechung und

⁵² Siehe *Karsten Schmidt* in MüKo HGB, § 105 HGB, Rz. 150, *Weitemeyer* in Oetker, § 105 HGB, Rz. 69, und bspw. BGH v. 12.03.2013, Az. II ZR 73/11, DStR 2013, S. 1297 m. w. N.

⁵³ Siehe dazu *Oetker* in Oetker, § 161 HGB, Rz. 126, *Ulmer/Schäfer* in MüKo BGB, § 705, Rz. 175. Vgl. auch *Hayn et al.* in Küting/Pfitzer/Weber, S. 295.

⁵⁴ So bereits BGH v. 21.05.1952, Az. II ZR 114/51, BB 1952, S. 478, und in der Folge u. a. bestätigt durch BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 552. Vgl. auch *Korn* in Korn, § 15a EStG, Rz. 28, und BMF v. 30.05.1997, Az. IV B 2-S 2241a-51/93 II, BStBl. I 1997, S. 628, Tz. 4.

⁵⁵ Siehe BGH v. 12.12.1974, Az. II ZR 166/72, BB 1975, S. 295.

⁵⁶ Siehe *Gocke/Rogall*, FS Schaumburg, S. 346, *Huber*, ZGR 1988, S. 97, *Schopp*, BB 1987, S. 581, *Sudhoff*, NJW 1956, S. 321.

⁵⁷ Siehe BGH v. 21.05.1952, Az. II ZR 114/51, BB 1952, S. 478, BFH v. 23.07.1975, Az. II R 101/73, BStBl. II 1976, S. 24. Vgl. diesbezüglich auch *Hoffmann*, StuB 2009, S. 408, *Hoffmann/Weidenhammer* in Müller/Hoffmann, § 5, Rz. 65-67, *Schopp*, BB 1987, S. 581, *Wiedemann*, FS Odersky, S. 936, *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht, S. 371, *Wüllenkemper*, BB 1991, S. 1907.

Literatur maßgeblich für die Qualifikation eines Kapitalkontos ist,⁵⁸ nicht durchgängig in die Gesellschaftsverträge aufgenommen oder es werden im Zusammenhang mit neben dem Kriterium der Verlustdeckung bestehenden alternativen Kriterien widersprüchliche Regelungen getroffen.⁵⁹ Selbst erhältliche Musterverträge zur Errichtung einer KG greifen das Kriterium der Verlustdeckung nur vereinzelt auf und erleichtern somit nicht die rechtliche Zuordnung der Gesellschafterkonten.⁶⁰

IV. Aufbau der Ausführungen

Der nachfolgende Teil Zwei der Ausführungen befasst sich mit § 15a EStG. Im Rahmen der Auslegung des für die Vorschrift maßgeblichen Kapitalkontenbegriffs ergibt sich der Zusammenhang zu dem handelsrechtlichen Kapitalkonto.

Die Definition des handelsrechtlichen Kapitalkontos erfolgt in dem sich anschließenden Teil Drei. Im Fokus steht dabei grundsätzlich das Kriterium der Verlustdeckung und dessen Geeignetheit zur Qualifikation eines Gesellschafterkontos als Kapitalkonto. Zudem wird analysiert, welchen Umfang

⁵⁸ Siehe *Huber*, Vermögensanteil, S. 236 ff., *Huber*, ZGR 1988, S. 1 ff., *Wüllenkemper*, BB 1991, S. 1909, BGH v. 23.02.1978, Az. II ZR 145/76, BB 1978, S. 630-632. Konkret Bezug auf die Ausführungen von *Huber* nehmen bspw. *Ehrlicke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 85, *Koller* in Koller/Roth/Morck, § 120 HGB Rz. 9, *Kübler*, DB 1972, S. 943 f., *Sudhoff/Sudhoff*, DB 1982, S. 1238, *Weitemeyer* in Oetker, § 120 HGB, Rz. 56, sowie BFH v. 03.12.1980, Az. II R 66/77, BStBl. II 1981, S. 282, BFH v. 17.12.1980, Az. II R 36/79, BStBl. II 1981, S. 326, BFH v. 27.05.1981, Az. I R 123/77, BStBl. II 1982, S. 213, BFH v. 03.11.1982, Az. II R 94/80, BStBl. II 1983, S. 242, BFH v. 03.11.1993, Az. II R 96/91, BStBl. II 1994, S. 90, BFH v. 27.06.1996, Az. IV R 80/95, BStBl. II 1997, S. 37, OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1727 und 1728, BFH v. 26.06.2007, Az. IV R 29/06, BStBl. II 2008, S. 105.

⁵⁹ Siehe bspw. OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1727 ff., BFH v. 03.12.1980, Az. II R 66/77, BStBl. II 1981, S. 280 ff., BFH v. 17.12.1980, Az. II R 36/79, BStBl. II 1981, S. 325 ff., BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 551 ff., BFH v. 03.11.1993, Az. II R 96/91, BStBl. II 1994, S. 88 ff., BFH v. 27.06.1996, Az. IV R 80/95, BStBl. II 1997, S. 36 ff., BFH v. 04.05.2000, Az. IV R 16/99, BStBl. II 2001, S. 171 ff., BFH v. 05.06.2002, Az. I R 81/00, BStBl. II 2004, S. 344 ff., BFH v. 07.04.2005, Az. IV R 24/03, BStBl. II 2005, S. 598 ff.

⁶⁰ Siehe dazu in Abschnitt II. A. 3. des Teils Vier, S. 125 ff.

die Verlustdeckung haben muss und es werden alternative Kriterien auf deren Relevanz untersucht.

Im Vierten Teil werden die Erkenntnisse bzw. die Definition des handelsrechtlichen Kapitalkontos auf die Praxis übertragen. Es werden bspw. die gängigen Kapitalkontenmodelle dargestellt und die einzelnen Konten dem Eigen- bzw. Fremdkapital zugeordnet. Zudem werden Formulierungen für eine eindeutige Qualifikation der Gesellschafterkonten zur Aufnahme in den Gesellschaftsvertrag vorgeschlagen. Darüber hinaus werden die Implikationen des Rechtsinstituts der Durchsetzungssperre und der aktuellen Rechtsprechung des BFH in Zusammenhang mit Entnahmen diskutiert.

Die Ausführungen enden mit einer Zusammenfassung der wesentlichen Aussagen.

Zweiter Teil: Das Kapitalkonto im Anwendungsbereich des

§ 15a EStG

Ziel der nachfolgenden Ausführungen ist die Definition des für § 15a EStG maßgeblichen steuerlichen Kapitalkontos. Einleitend werden zunächst der Regelungsinhalt des § 15a EStG skizziert und die Relevanz des Kapitalkontos in diesem Zusammenhang demonstriert.

Die Auslegung ergibt u. a., dass das für § 15a EStG maßgebliche steuerliche Kapitalkonto auf Basis des handelsrechtlichen Kapitalkontos zu ermitteln ist. Dieses wird im Dritten Teil definiert.

I. Regelungsinhalt

Paragraph 15a EStG schränkt die Verrechenbarkeit von Verlusten, die einem Kommanditisten aus seiner Beteiligung an der KG zugewiesen werden, ein.⁶¹

A. Grundtatbestand

Der Verlust eines Kommanditisten aus der KG darf gem. § 15a Abs. 1 S. 1 EStG weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb oder Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen noch nach § 10d EStG abgezogen werden, soweit durch die Verlustzuweisung ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich ein bereits negatives Kapitalkonto erhöht.⁶²

⁶¹ Siehe v. *Beckerath* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15a EStG, Rz. 1, *Zimmermann/Hottmann et al.*, Personengesellschaft, S. 665, Rz. 1. Voraussetzung zur Anwendung des § 15a EStG ist, dass der Kommanditist Mitunternehmer ist, siehe dazu *Heuermann* in Blümich, § 15a EStG, Rz. 22. Der Anwendungsbereich des § 15a EStG wird in § 15a Abs. 5 EStG erweitert und erstreckt sich auf sämtliche Unternehmer, deren Haftung mit der eines Kommanditisten vergleichbar ist.

⁶² Zum horizontalen und vertikalen Verlustausgleich siehe *Ratschow* in Blümich, § 2 EStG, Rz. 140 f.

Der nicht ausgleichs- bzw. abzugsfähige Verlust ist als verrechenbarer Verlust nach § 15a Abs. 4 EStG jährlich gesondert festzustellen und mindert gem. § 15a Abs. 2 S. 1 EStG die Gewinne, die dem Kommanditisten in späteren Jahren aus der gleichen Kommanditbeteiligung zugewiesen werden.⁶³

B. Erweiterter Verlustausgleich

Von dem dargestellten Grundtatbestand normiert § 15a Abs. 1 S. 2 EStG eine Ausnahme. Ein dem Kommanditisten zugewiesener Verlust kann demnach auch bei entstehendem oder sich erhöhendem negativen Kapitalkonto ausgeglichen oder abgezogen werden, wenn der Kommanditist im Außenverhältnis den Gläubigern der Gesellschaft am Bilanzstichtag aufgrund des § 171 Abs. 1 HGB persönlich haftet (sog. überschießende Außenhaftung),⁶⁴ mithin die geleistete Einlage nicht der im Handelsregister eingetragenen Haftsumme entspricht und insoweit die Haftungsbefreiung des Kommanditisten gem. § 171 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 HGB nicht eintritt.

Der erweiterte Verlustausgleich ist nach § 15a Abs. 1 S. 2 EStG auf den Unterschiedsbetrag zwischen der geleisteten Einlage und die gem. § 172 Abs. 1 HGB im Handelsregister eingetragene Haftsumme beschränkt. Bei dem erweiterten Verlustausgleich handelt es sich um ein Wahlrecht, welches nur einmalig in Anspruch genommen werden kann.⁶⁵

Der erweiterte Verlustausgleich ist gem. § 15a Abs. 1 S. 3 EStG u. a. nur zulässig, wenn eine wirtschaftliche Belastung des Kommanditisten in Form einer Vermögensminderung aufgrund der Haftung nach § 171 HGB nicht durch Vertrag ausgeschlossen oder nach Art und Weise des Geschäftsbetriebes – bspw. weil die finanzielle Lage der Gesellschaft derart positiv ist,

⁶³ Zur Berechnung des gesondert festzustellenden Verlustes siehe bspw. *Korn in Korn*, § 15a EStG, Rz. 76 f.

⁶⁴ Siehe *Korn in Korn*, § 15a EStG, Rz. 47.

⁶⁵ Siehe *Korn in Korn*, § 15a EStG, Rz. 55 ff.

dass der Kommanditist mit einer Inanspruchnahme nicht zu rechnen hat – unwahrscheinlich ist.⁶⁶

C. Nachträgliche Einlagen

Eine nachträgliche Einlage des Kommanditisten führt gem. § 15a Abs. 1a S. 1 EStG weder zu einem nachträglichen Ausgleichs- bzw. Abzugspotential für vorhandene verrechenbare Verluste noch zu einer Ausgleichs- bzw. Abzugsfähigkeit von Verlusten, die dem Kommanditisten in Folgejahren zugewiesen werden. Dies gilt gem. § 15a Abs. 1a S. 1 EStG nur, soweit durch die Verlustzuweisung ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht.

Das Gesetz definiert in § 15a Abs. 1a S. 2 EStG die nachträgliche Einlage als Einlage, die nach Ablauf eines Wirtschaftsjahres geleistet wird, in dem ein nicht ausgleichs- oder abzugsfähiger Verlust entstanden ist bzw. dem Kommanditisten aufgrund einer im folgenden Abschnitt erläuterten Einlagen- oder Haftungsinderung ein Gewinn zugerechnet wurde.

Die Regelung bewirkt, dass ein in Vorjahren gesondert festgestellter Verlust nicht nachträglich in einen abzugs- bzw. ausgleichsfähigen Verlust in Höhe der geleisteten Einlage umgewandelt werden kann.⁶⁷ Eine Verrechnung von Verlusten mit den nachträglich geleisteten Einlagen ist gem. § 15a Abs. 2 S. 2 EStG lediglich im Falle der Veräußerung oder Aufgabe des Mitunternehmeranteils denkbar.⁶⁸ Zudem ist ausgeschlossen, durch die Leistung von Einlagen bei entstehendem oder sich erhöhendem negativen Kapitalkonto Verlustausgleichspotential für Folgejahre in der Höhe zu schaffen, in der die Einlage im Jahr ihrer Leistung nicht durch Verluste auf-

⁶⁶ Siehe *Schäfers* in Bordewin/Brandt, § 15a EStG, Rz. 824.

⁶⁷ Siehe *Lüdemann* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15a EStG, Rz. 130b.

⁶⁸ Siehe *Korn* in Korn, § 15a EStG, Rz. 59.1.

gezehrt wird.⁶⁹ Ausschließlich im Jahr der Einlageleistung entsteht somit ein zusätzliches Verlustverrechnungspotential; bleibt dieses ungenutzt, verfällt es.⁷⁰

D. Einlagen- und Haftungsminderung

Soweit ein negatives Kapitalkonto durch Entnahmen des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht (sog. Einlagenminderung), ist der Betrag der Einlagenminderung dem Kommanditisten gem. § 15a Abs. 3 S. 1 EStG als Gewinn zuzurechnen. Dies gilt nur, wenn durch die Entnahme keine überschießende Außenhaftung des Kommanditisten im Sinne des § 171 Abs. 1 HGB eintritt und die Entnahme einen erweiterten Verlustausgleich nach § 15a Abs. 1 S. 2 EStG ermöglicht. Der zurechenbare Gewinn ist gem. § 15a Abs. 3 S. 2 EStG auf die Summe der im Wirtschaftsjahr der Einlagenminderung und in den zehn vorangegangenen Wirtschaftsjahren ausgeglichenen bzw. abgezogenen Verluste begrenzt.

Die gleiche Rechtsfolge tritt gem. § 15a Abs. 3 S. 3 EStG ein, wenn der Umfang der überschießenden Außenhaftung gem. § 171 Abs. 1 HGB durch Minderung der im Handelsregister eingetragenen Haftsumme verringert wird, der erweiterte Verlustausgleich gem. § 15a Abs. 1 S. 2 EStG aber in der Vergangenheit in Anspruch genommen wurde. Dem Kommanditisten ist grundsätzlich ein Gewinn in Höhe der Haftungsminderung zuzurechnen, wobei der Hinzurechnungsbetrag gem. § 15a Abs. 3 S. 3 EStG auf die Summe der Verluste, die in den vergangenen zehn Jahren im Wege des erweiterten Verlustausgleichs abgezogen bzw. ausgeglichen wurden, abzgl. der aufgrund der überschießenden Außenhaftung tatsächlich geleisteten Beträge, begrenzt ist.

⁶⁹ Diese Möglichkeit bestand vor Einführung des § 15a Abs. 1a EStG durch das Jahressteuergesetz 2009 v. 19. 12. 2008, BGBl. I 2008, S. 2794-2845. Siehe dazu *Heuermann* in Blümich, § 15a EStG, Rz. 53 ff., *Korn* in *Korn*, § 15a EStG, Rz. 59.3.

⁷⁰ Siehe *Heuermann* in Blümich, § 15a EStG, Rz. 50. Vgl. dazu auch das Beispiel von *Korn* in *Korn*, § 15a EStG, Rz. 59.3.

Die hinzuzurechnenden Gewinne mindern gem. § 15a Abs. 3 S. 4 EStG die Gewinne, die dem Kommanditisten im Jahr der Zurechnung oder in Folgejahren aus der KG zugewiesen werden. Die Gewinnhinzurechnung führt im Ergebnis dazu, dass ursprünglich abgezogene bzw. ausgeglichene Verluste – anstelle einer rückwirkenden Änderung der Feststellung im Verlustentstehungsjahr – in verrechenbare Verluste umqualifiziert werden.⁷¹

II. Relevanz des Kapitalkontos

Ein Verlustausgleich bzw. -abzug ist gem. § 15a Abs. 1 S. 1 EStG grundsätzlich untersagt, sofern das Kapitalkonto durch die Verlustzuweisung negativ wird bzw. sich ein Negativsaldo erhöht. Der Umfang des Kapitalkontos bestimmt daher unmittelbar, in welchem Umfang Verluste ausgeglichen bzw. abgezogen werden dürfen.⁷²

Das nachfolgende Beispiel verdeutlicht die Relevanz des Kapitalkontos.⁷³

Beispiel 1

A ist Komplementär der AB KG, B ist deren Kommanditist. Beide Gesellschafter verfügen nach Leistung der Pflichteinlage über ein Kapitalkonto in Höhe von EUR 80.000. Die Pflichteinlage des B entspricht der im Handelsregister eingetragenen Haftsumme.

Im Jahr 01 erwirtschaftet die Gesellschaft einen Verlust in Höhe von EUR 250.000. Da laut gesellschaftsvertraglicher Vereinbarung Gewinne sowie Verluste im Verhältnis der Kapitalanteile am Gesamtkapital verteilt werden, ist jedem Gesellschafter ein Verlust in Höhe von EUR 125.000 zuzuweisen (50:50).

Der Komplementär A kann den ihm zugewiesenen Verlust unbeschränkt mit anderen Einkünften ausgleichen oder nach § 10d EStG abziehen, da er in seiner Stellung als Komplementär nicht in den Anwendungsbereich des § 15a EStG fällt.

⁷¹ Siehe Korn in Korn, § 15a EStG, Rz. 65, Lüdemann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15a EStG, Rz. 155, Schäfers in Bordewin/Brandt, § 15a EStG, Rz. 911 f.

⁷² Siehe Bordewin, DStR 1994, S. 674, Dötsch, FS Spindler, S. 596, Jestädt, DStR 1992, S. 413, Lüdemann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15a EStG, Rz. 81, Schäfers in Bordewin/Brandt, § 15a EStG, Rz. 372.

⁷³ Unter Berücksichtigung der Ausführungen von Zimmermann/Hottmann et al., Personengesellschaft, S. 667, Rz. 3.

Da das Kapitalkonto des B durch die Verlustzuweisung einen negativen Saldo in Höhe von (EUR 80.000 ./ EUR 125.000) EUR ./ 45.000 aufweist, ist die Verlustabzugs- und -ausgleichsbeschränkung des § 15a EStG anzuwenden. Gemäß § 15a Abs. 1 S. 1 EStG sind die dem B zugewiesenen Verluste in Höhe von insgesamt EUR 125.000 nur in Höhe des positiven Kapitalkontos und somit in Höhe von EUR 80.000 ausgleichs- und abzugsfähig. Soweit das Kapitalkonto negativ wird, mithin in Höhe von EUR 45.000, wirken sich die Verluste im Jahr 01 nicht aus; sie sind als verrechenbarer Verlust gem. § 15a Abs. 4 EStG gesondert festzustellen und mindern nach § 15a Abs. 2 S. 1 EStG zukünftige Gewinnanteile des B aus der KG.

III. Definition des Kapitalkontos im Sinne des § 15a EStG

Das Steuerrecht im Allgemeinen bzw. § 15a EStG im Besonderen beinhalten keine Definition des steuerlichen Kapitalkontos im Anwendungsbereich des § 15a EStG.⁷⁴

A. Hypothese

Das für § 15a EStG maßgebliche Kapitalkonto eines Gesellschafters umfasst das Kapitalkonto aus der Steuerbilanz der Gesellschaft und das Mehr- bzw. Minderkapital aus der Ergänzungsbilanz. Das Kapitalkonto aus der Steuerbilanz ist aus der Handelsbilanz herzuleiten und um steuerliche Bilanzierungsvorschriften zu modifizieren. Der Sonderbereich der Gesellschafter hat keinen Einfluss auf den Umfang des Kapitalkontos im Sinne des § 15a EStG.

B. Meinungsstand

In der Vergangenheit war insbesondere die Frage umstritten, ob der Sonderbereich der Gesellschafter im Anwendungsbereich des § 15a EStG zu berücksichtigen ist.⁷⁵

⁷⁴ Siehe Kahle, FR 2010, S. 773, *Schäfers* in Bordewin/Brandt, § 15a EStG, Rz. 382. Vgl. auch BFH v. 07.04.2005, Az. IV R 24/03, BStBl. II 2005, S. 600.

Ursprünglich wurde für Zwecke des § 15a EStG das steuerliche Kapitalkonto aus der Gesamtbilanz der Gesellschaft zu Grunde gelegt, welches sich aus dem Kapitalkonto der Steuerbilanz und der Ergänzungs- und Sonderbilanz des Kommanditisten zusammensetzt.⁷⁶ Dies entsprach dem ausdrücklichen, in der Gesetzesbegründung zum Ausdruck gebrachten Willen des historischen Gesetzgebers.⁷⁷

Der BFH hat das Kapitalkonto im Sinne des § 15a EStG insofern abweichend definiert, als er den Sonderbereich der Gesellschafter nicht berücksichtigt hat. Dieses Auslegungsergebnis wurde in der nachfolgenden Rechtsprechung mehrfach bestätigt.⁷⁸ Der BFH hat sich über den Willen des historischen Gesetzgebers hinweggesetzt, weil für die Auslegung der Steuergesetze der objektivierte Wille des Gesetzgebers maßgeblich sei.⁷⁹ Der Gesetzgeber habe im Falle des § 15a EStG seine Motive zur Berücksichtigung des Sonderbetriebsvermögens nicht hinreichend zum Ausdruck gebracht.⁸⁰ Anhaltspunkte im Wortlaut der Norm, die auf eine Berücksichtigung des Sonderbereichs hindeuten, seien nicht vorhanden.⁸¹ Vielmehr sprächen

⁷⁵ Siehe v. *Beckerath* in Kirchhof, § 15a EStG, Rz. 13. Vgl. zudem BFH v. 14.05.1991, Az. VIII R 31/08, BStBl. II 1992, S. 167 ff.

⁷⁶ Siehe *Zimmermann/Hottmann et al.*, Personengesellschaft, S. 673, Rz. 10, sowie zur historischen Entwicklung insbesondere auch *Brönner*, Besteuerung, S. 347, *Lüdemann* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15a EStG, Rz. 82 ff. Dieser Auffassung folgte auch die Finanzverwaltung, vgl. BMF v. 08.05.1981, Az. IV B 2-S 2241-16/81, BStBl. I 1981, S. 308, Tz. 2.

⁷⁷ Siehe Gesetzesentwurf der Bundesregierung v. 08.02.1980, BT-DrS. 8/3648, S. 16. Die Ausführungen des Gesetzgebers im Gesetzesentwurf werden auch in Abschnitt III. C. 2. dieses Teils, S. 30 ff., aufgegriffen.

⁷⁸ Siehe BFH v. 01.06.1989, Az. IV R 19/88, BStBl. II 1989, S. 1018 ff., BFH v. 14.05.1991, Az. VIII R 31/08, BStBl. II 1992, S. 167 ff., BFH v. 30.03.1993, Az. VIII R 63/91, BStBl. II 1993, S. 708, BFH v. 13.10.1998, Az. VIII R 78/97, BStBl. II 1999, S. 164, BFH v. 23.02.1999, Az. VIII R 29/98, BStBl. II 1999, S. 594, BFH v. 28.03.2000, Az. VIII R 28/98, BStBl. II 2000, S. 348, BFH v. 15.05.2008, Az. IV R 46/05, BStBl. II 2008, S. 814, BFH v. 18.12.2003, Az. IV B 201/03, BStBl. II 2004, S. 232.

⁷⁹ Siehe BFH v. 14.05.1991, Az. VIII R 31/08, BStBl. II 1992, S. 172.

⁸⁰ Siehe BFH v. 14.05.1991, Az. VIII R 31/08, BStBl. II 1992, S. 172, BFH v. 13.10.1998, Az. VIII R 78/97, BStBl. II 1999, S. 167.

⁸¹ Siehe BFH v. 01.06.1989, Az. IV R 19/88, BStBl. II 1989, S. 1019, BFH v. 13.10.1998, Az. VIII R 78/97, BStBl. II 1999, S. 165.

insbesondere der Zweck der Norm, der im weiteren Verlauf der Ausführungen erläutert wird, aber auch deren Wortlaut und systematischer Zusammenhang gegen die Auffassung des historischen Gesetzgebers, den Sonderbereich bei der Ermittlung des Kapitalkontos im Sinne des § 15a EStG mit einzubeziehen.⁸²

Diesem Auslegungsergebnis des BFH haben sich die Finanzverwaltung und die Literatur angeschlossen.⁸³

C. Auslegungsrelevante Grundlagen

Die Auslegung des Kapitalkontos im Sinne des § 15a EStG als Kapitalkonto aus der Steuerbilanz zzgl. den Wertkorrekturen aus der Ergänzungsbilanz leitet sich insbesondere aus der Regelungsabsicht des § 15a EStG ab, die besondere handelsrechtliche Stellung des Kommanditisten steuerlich nachzuvollziehen. Beide – die besondere Stellung des Kommanditisten im Vergleich zu der eines Komplementärs einer KG und die Regelungsabsicht des § 15a EStG – werden daher zunächst skizziert.

⁸² Siehe BFH v. 01.06.1989, Az. IV R 19/88, BStBl. II 1989, S. 1019, BFH v. 14.05.1991, Az. VIII R 31/08, BStBl. II 1992, S. 170 und S. 171, BFH v. 13.10.1998, Az. VIII R 78/97, BStBl. II 1999, S. 165.

⁸³ Siehe BFH v. 01.06.1989, Az. IV R 19/88, BStBl. II 1989, S. 1018 ff., BFH v. 14.05.1991, Az. VIII R 31/08, BStBl. II 1992, S. 170 ff., BFH v. 30.03.1993, Az. VIII R 63/91, BStBl. II 1993, S. 709, BFH v. 13.10.1998, Az. VIII R 78/97, BStBl. II 1999, S. 164, BFH v. 28.03.2000, Az. VIII R 28/98, BStBl. II 2000, S. 348, BFH v. 15.05.2008, Az. IV R 46/05, BStBl. II 2008, S. 814, BFH v. 18.12.2003, Az. IV B 201/03, BStBl. II 2004, S. 232. Siehe zur Auffassung der Finanzverwaltung BMF v. 20.02.1992, Az. IV B 2-S 2241a-8/92, BStBl. I 1992, S. 123, Tz. 1.1., und BMF v. 30.05.1997, Az. IV B 2-S 2241a-51/93 II, BStBl. I 1997, S. 627. Siehe zur Literaturmeinung *Baumhoff*, Steuerberater-Jahrbuch, S. 277, *Bitz* in Littmann, § 15a EStG, Rz. 6 und 18, *Dötsch*, FS Spindler, S. 596, *Grützner* in Lange, S. 367, *Hennrichs* in Tipke, S. 586, *Heuermann* in Blümich, § 15a EStG, Rz. 36, *Hollatz*, DStR 1994, S. 1674, *Kirsch* in Preißer/Pung, S. 203, Rz. 16, *Korn* in Korn, § 15a EStG, Rz. 26, *Korn*, KöSDI 1994, S. 9909, *Lüdemann* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15a EStG, Rz. 40, 81 und 85, *Schäfers* in Bordewin/Brandt, § 15a EStG, Rz. 314 f., *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel L, Rz. 575, *Zimmermann/Hottmann et al.*, Personengesellschaft, S. 673, Rz. 10 und S. 675, Rz. 14.

1. Negative Kapitalkonten der Gesellschafter

Durch Verlustzuweisungen oder Entnahmen können die Kapitalanteile der Gesellschafter buchhalterisch negativ werden.⁸⁴ Die Gesellschafter sind gem. § 707 BGB i. V. m. §§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 3 HGB jedoch nicht verpflichtet, ein negatives Kapitalkonto während des Bestehens der Mitgliedschaft in der Gesellschaft auszugleichen und Einlagen über die bedungene Pflichteinlage hinaus zu leisten.⁸⁵ Die Verluste bzw. Entnahmen, die zu einem negativen Kapitalkonto führen, werden gebucht, können aber aufgrund der fehlenden Nachschusspflicht nicht von der Gesellschaft zum Ausgleich geltend gemacht werden. Ein negatives Kapitalkonto eines Gesellschafters vermittelt der KG daher keine Forderung.⁸⁶

a) Besonderheiten in der Komplementärstellung

Der Komplementär ist nur während des Bestehens der Beteiligung an der Gesellschaft von der Leistung von Nachschüssen befreit.⁸⁷ Im Falle der Liquidation der Gesellschaft oder bei Ausscheiden des Komplementärs ist er gegenüber den anderen Gesellschaftern gem. § 735 S. 1 BGB i. V. m. §§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 3 HGB bzw. gem. § 739 BGB i. V. m. §§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 3 HGB zum Ausgleich im Innenverhältnis verpflichtet, so dass ein

⁸⁴ Siehe *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 72, *Flume*, Personengesellschaft, S. 155, *Huber*, Vermögensanteil, S. 263, *Koller* in Koller/Roth/Morck, § 120 HGB, Rz. 7, *Martens* in Schlegelberger, § 120 HGB, Rz. 29, *Priester* in MüKo HGB, § 120 HGB, Rz. 88, *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel A, Rz. 500.

⁸⁵ Siehe *Huber*, Vermögensanteil, S. 253, *Oetker* in Oetker, § 167 HGB, Rz. 19, *Weitemeyer* in Oetker, § 105 HGB, Rz. 48, *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel F, Rz. 660.

⁸⁶ Siehe *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 72, *Huber*, ZGR 1988, S. 5, *Koller* in Koller/Roth/Morck, § 120 HGB, Rz. 7, und § 167 HGB, Rz. 4, sowie *Weitemeyer* in Oetker, § 121 HGB, Rz. 20.

⁸⁷ Siehe *Weitemeyer* in Oetker, § 121 HGB, Rz. 20, *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel F, Rz. 660.

negatives Kapitalkonto eine Verbindlichkeit des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft darstellt.⁸⁸

b) Besonderheiten in der Kommanditstellung

Der Kommanditist ist im Gegensatz zu dem Komplementär sowohl während des Bestehens der KG gem. § 707 BGB i. V. m. §§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 3 HGB als auch bei Ausscheiden aus der Gesellschaft bzw. deren Liquidation nach § 167 Abs. 3 HGB nicht zum Ausgleich eines negativen Kapitalanteils verpflichtet.⁸⁹

Gemäß § 167 Abs. 3 HGB nimmt der Kommanditist an den Verlusten der Gesellschaft nur bis zu dem Betrag seines Kapitalanteils und seiner noch rückständigen Pflichteinlage, mithin maximal in Höhe der vertraglich vereinbarten Pflichteinlage, teil.⁹⁰ Diese Regelung zur beschränkten Verlustteilnahme bezieht sich auf die gesamte Dauer der Kommanditbeteiligung und kommt erst im Zeitpunkt des Ausscheidens des Gesellschafters aus der

⁸⁸ Siehe *Hillmann* in Joost/ Strohn, § 155 HGB, Rz. 23, *Huber*, Vermögensanteil, S. 266, *Kamanabrou* in Oetker, § 155 HGB, Rz. 25 f., *Stuhlfelner* in Glanegger et al., § 155 HGB, Rz. 1, und *Ulmer/Schäfer* in MüKo BGB, § 735 BGB, Rz. 1 und 2, im Zusammenhang mit der Liquidation der Gesellschaft und *Schöne* in Bamberger/Roth, § 738 BGB, Rz. 25, *Stürner* in Jauernig, §§ 738-740 BGB, Rz. 6, im Zusammenhang mit dem Ausscheiden des Gesellschafters.

⁸⁹ Siehe *Hopt* in Baumbach/Hopt, § 167 HGB, Rz. 4, *Oetker* in Oetker, § 167 HGB, Rz. 19.

⁹⁰ Siehe *Engelberth*, NWB 2011, S. 1811, *Horn* in Horn, § 167 HGB, Rz. 9, *Koller* in Koller/Roth/Morck, § 167 HGB, Rz. 4. Wurde die Pflichteinlage zum Zeitpunkt des Ausscheidens bzw. der Liquidation der Gesellschaft nicht vollständig geleistet bzw. teilweise zurückgewährt, haftet der Kommanditist in Höhe der rückständigen Einlage, siehe *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel L, Rz. 526 und 535. Die Haftung erstreckt sich auch auf unberechtigte, zurückzuzahlende Entnahmen, siehe *Oetker* in Oetker, § 167 HGB, Rz. 20.

Gesellschaft oder deren Liquidation zur Anwendung.⁹¹ Da die Regelung keinen Einfluss auf laufend zugewiesene Verluste ausübt, verhindert sie nicht das Entstehen eines negativen Kapitalkontos des Kommanditisten; die auf den Kommanditisten entfallenden Verlustanteile sind seinem Kapitalkonto unbeschränkt zu belasten.⁹² Aufgrund der fehlenden Nachschusspflicht weist ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten jedoch weder für den Zeitraum des Bestehens der Mitgliedschaft in der KG noch bei Beendigung dieser eine Verbindlichkeit des Kommanditisten gegenüber der Gesellschaft aus.⁹³ Der Kommanditist muss über die bedungene Pflichteinlage hinaus kein weiteres Vermögen aufwenden.⁹⁴

Wirtschaftliche Auswirkungen eines negativen Kapitalkontos ergeben sich indes erst, wenn erneut Gewinne auf den Anteil des Kommanditisten an der KG entfallen. Diese Gewinne darf der Kommanditist gem. § 169 Abs. 1 S. 2 Hs. 2 HGB nicht entnehmen bzw. sich auszahlen lassen, da der in § 169 Abs. 1 S. 2 Hs. 1 HGB eingeräumte Anspruch auf Auszahlung des zugewiesenen Gewinnanteils ausgeschlossen bzw. gesperrt ist, soweit der Stand des Kapitalanteils unter den Betrag der bedungenen Pflichteinlage durch in der Vergangenheit zugerechnete Verluste herabge-

⁹¹ Siehe *Huber*, Vermögensanteil, S. 282, *Weipert* in Joost/Strohn, § 167 HGB, Rz. 4, *Karsten Schmidt*, Gesellschaftsrecht, S. 1546, *Zimmermann/Hottmann et al.*, Personengesellschaft, S. 213, Rz. 201. Eine Auseinandersetzungs- oder Liquidationsbilanz darf demnach kein negatives Kapitalkonto für den Kommanditisten ausweisen, siehe *Huber*, ZGR 1988, S. 6. Das negative Kapitalkonto ist grundsätzlich bei Ausscheiden des Kommanditisten auf alle verbleibenden Gesellschafter und im Falle der Auseinandersetzung auf die Komplementäre sowie die Kommanditisten mit positivem Kapitalkonto entsprechend dem Gewinn- bzw. Verlustverteilungsschlüssel zu verteilen. Siehe zu Details *Weipert* in Joost/Strohn, § 167 HGB, Rz. 11 ff.

⁹² Der Wortlaut des § 167 Abs. 3 HGB ist insofern missverständlich, siehe *Oetker* in Oetker, § 167 HGB, Rz. 18. Vgl. auch *Karsten Schmidt*, Gesellschaftsrecht, S. 1546, und *Lüdemann* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15a EStG, Rz. 3.

⁹³ Siehe *Hopt* in Baumbach/Hopt, § 167 HGB, Rz. 4 und 5, *Huber*, ZGR 1988, S. 10, *Korn* in Korn, § 15a EStG, Rz. 3, *Lüdemann* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15a EStG, Rz. 3, *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel L, Rz. 575, *Zimmermann/Hottmann et al.*, Personengesellschaft, S. 213, Rz. 202.

⁹⁴ Siehe auch BFH v. 13.03.1964, Az. VI 343/61 S, BStBl. III 1964, S. 360.

mindert ist oder durch die Gewinnauszahlung herabgemindert würde.⁹⁵ Die Gewinne müssen vorrangig zur Wiederauffüllung des Kapitalkontos in der KG belassen werden (sog. Verlusthaftung mit künftigen Gewinnanteilen).⁹⁶

Im Ergebnis trägt der Kommanditist erst im Zeitpunkt einer erneuten Gewinngutschrift in Form der Verrechnung der Gewinne mit den Verlusten des negativen Kapitalkontos die ihm zuvor zugewiesenen Verluste.⁹⁷ Der Bedeutungsgehalt des negativen Kapitalkontos reduziert sich vor diesem Hintergrund auf einen Merkposten, der dokumentiert, in welcher Höhe zukünftige Gewinne zunächst vorrangig mit Verlusten zu verrechnen und zur Auszahlung gesperrt sind.⁹⁸

c) *Anerkennung des negativen Kapitalkontos*

Ein in der Handelsbilanz ausgewiesenes negatives Kapitalkonto der Gesellschafter wird steuerlich nachvollzogen. In Bezug auf den Komplementär war bzw. ist die steuerliche Anerkennung eines negativen Kapitalkontos unbestritten, da dieser bei Beendigung der Mitgliedschaft in der KG etwaige Verluste ausgleichen muss und diese wirtschaftlich trägt.⁹⁹

Dass das Kapitalkonto eines Kommanditisten über den Betrag der bedungenen Einlage hinaus mit Verlusten belastet und negativ werden kann, war in der Vergangenheit handelsrechtlich und in der Folge auch im Steuerrecht umstritten, jedoch gängige Praxis.¹⁰⁰ Es wurde zum Teil vertreten,

⁹⁵ Siehe *Grunewald* in MüKo HGB, § 169 HGB, Rz. 3, *Hopt* in Baumbach/Hopt, § 169 HGB, Rz. 4, *Koller* in Koller/Roth/Morck, § 169 HGB, Rz. 2, und *Oetker* in Oetker, § 169 HGB, Rz. 8. Für eine beispielhafte Verdeutlichung siehe *Engelberth*, NWB 2011, S. 1812 f.

⁹⁶ Siehe *Heuermann* in Blümich, § 15a EStG, Rz. 35, *Korn* in Korn, § 15a EStG, Rz. 3, *Schäfers* in Bordewin/Brandt, § 15a EStG, Rz. 1.

⁹⁷ So auch in *Heuermann* in Blümich, § 15a EStG, Rz. 35.

⁹⁸ Siehe *Heuermann* in Blümich, § 15a EStG, Rz. 35, *Huber*, Vermögensanteil, S. 283.

⁹⁹ Siehe *Boesche* in Oetker, § 128 HGB, Rz. 4, v. *Falkenhausen/Schneider*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 22, Rz. 31, *Wollgarten* in Breithaupt/Ottersbach, § 1, Rz. 478.

¹⁰⁰ Siehe zu unterschiedlichen Auffassungen BFH v. 13.03.1964, Az. VI 343/61 S, BStBl. III 1964, S. 360, v. *Beckerath* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15a EStG, A 100 und A 177, *Lüdemann* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15a EStG, Rz. 4.

dass § 167 Abs. 3 HGB derart zu interpretieren sei, dass er die laufende Zuweisung von Verlusten auf den Betrag der Einlage beschränke und der Kapitalanteil eines Kommanditisten nicht unter den Betrag von EUR 0 sinken könne. Die über den Kapitalanteil hinausgehenden Verluste seien den anderen Gesellschaftern zu belasten.¹⁰¹

Die Anerkennung eines negativen Kapitalkontos eines Kommanditisten ist jedoch handels- wie steuerrechtlich geboten. Sie geht im steuerlichen Bereich auch aus § 15a EStG hervor, dessen Voraussetzung ein entstehendes oder sich erhöhendes negatives Kapitalkonto ist.¹⁰²

Der Kommanditist nimmt zwar an den Verlusten der Gesellschaft gem. § 167 Abs. 3 HGB nur bis zur Höhe seines Kapitalanteils und der ausstehenden Einlage teil, was – isoliert betrachtet – auf eine Begrenzung des Kapitalanteils des Kommanditisten auf EUR 0 infolge von Verlustzuweisungen hindeutet. Unter Berücksichtigung des § 169 Abs. 1 S. 2 HGB ergibt sich jedoch, dass der Kommanditist Verluste nicht nur in Höhe seiner Einlage tragen, sondern auch zukünftige Gewinne zur Deckung von Verlusten in der Gesellschaft belassen muss.¹⁰³ Hinweise auf einen auf die Einlage begrenzten Ausgleich von Verlusten mit zukünftigen Gewinnen sind nicht vorhanden. Zugewiesene Verluste, die zu einem negativen Kapitalanteil führen, sind mit zukünftigen Gewinnen unbegrenzt zu kompensieren.¹⁰⁴ Die Haftungsbegrenzung des § 167 Abs. 3 HGB kann daher für die Zuweisung des jährlichen Verlustes nicht erheblich sein. Erst im Zeitpunkt der Beendigung der Gesellschafterstellung kommt sie insofern zum Tragen, als bei Aus-

¹⁰¹ Siehe BFH v. 13.03.1964, Az. VI 343/61 S, BStBl. III 1964, S. 360, *Lüdemann* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15a EStG, Rz. 3, *Schäfers* in Bordewin/Brandt, § 15a EStG, Rz. 16.

¹⁰² Siehe BFH v. 13.03.1964, Az. VI 343/61 S, BStBl. III 1964, S. 360, GrS v. 10.11.1980, Az. GrS 1/79, BStBl. II 1981, S. 160 und 170, BFH v. 14.05.1991, Az. VIII R 31/08, BStBl. II 1992, S. 169, *Korn* in Korn, § 15a EStG, Rz. 4, *Schäfers* in Bordewin/Brandt, § 15a EStG, Rz. 17, *Lüdemann* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15a EStG, Rz. 13.

¹⁰³ Siehe auch BFH v. 13.03.1964, Az. VI 343/61 S, BStBl. III 1964, S. 360.

¹⁰⁴ Siehe auch BFH v. 13.03.1964, Az. VI 343/61 S, BStBl. III 1964, S. 360.

scheiden aus der Gesellschaft oder deren Liquidation der Gesellschafter einen negativen Kapitalanteil nicht ausgleichen muss.¹⁰⁵

Gemäß den Ausführungen des Großen Senats des BFH ist die Haftung für Verluste mit zukünftigen Gewinnen Ausdruck des Unternehmerrisikos des Kommanditisten und daher steuerlich grundsätzlich nachzuvollziehen.¹⁰⁶

Nur in den Fällen, in denen der rechtliche und wirtschaftliche Gehalt des negativen Kapitalkontos zur Bedeutungslosigkeit herabsinke, sei die steuerliche Anerkennung zu versagen.¹⁰⁷ Dies sei der Fall, soweit bei Aufstellung der Bilanz nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag feststehe, dass ein Ausgleich der Verluste mit künftigen Gewinnanteilen nicht mehr in Betracht komme.¹⁰⁸ Davon ist u. a. auszugehen, wenn die Gesellschaft ihre werbende Tätigkeit eingestellt hat.¹⁰⁹

2. Regelungsabsicht des § 15a EStG

Der Zweck zur Einführung des § 15a EStG durch Gesetz vom 20. August 1980 ergibt sich aus der Gesetzesbegründung zum Regierungsentwurf.¹¹⁰ Demnach begegnete der Entwurf des § 15a EStG den rechtlichen Bedenken gegen die damalige Besteuerungspraxis, die sich dadurch kennzeichnete, dass die dem Kommanditisten zugewiesene Verluste grundsätzlich auch bei entstehendem oder sich erhöhendem negativen Kapitalkonto ohne Einschränkung steuerlich ausgleichs- und abzugsfähig

¹⁰⁵ Siehe auch BFH v. 13.03.1964, Az. VI 343/61 S, BStBl. III 1964, S. 360.

¹⁰⁶ Siehe GrS v. 10.11.1980, Az. GrS 1/79, BStBl. II 1981, S. 168.

¹⁰⁷ Siehe GrS v. 10.11.1980, Az. GrS 1/79, BStBl. II 1981, S. 169.

¹⁰⁸ Siehe GrS v. 10.11.1980, Az. GrS 1/79, BStBl. II 1981, S. 169. Bei Wegfall des negativen Kapitalkontos ergibt sich für den Kommanditisten ein laufender steuerpflichtiger Gewinn in gleicher Höhe, siehe GrS v. 10.11.1980, Az. GrS 1/79, BStBl. II 1981, S. 170, *Schäfers* in Bordewin/Brandt, § 15a EStG, Rz. 621.

¹⁰⁹ Siehe *Schäfers* in Bordewin/Brandt, § 15a EStG, Rz. 605.

¹¹⁰ Siehe Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze vom 20.08.1980, BStBl. I 1980, S. 589-599, und Gesetzesentwurf der Bundesregierung v. 08.02.1980, BT-DrS. 8/3648, S. 15 ff.

waren.¹¹¹ Aufgrund der fehlenden Nachschusspflicht bzw. der auf die Haftsumme beschränkten Haftung des Kommanditisten stand diesen Verlusten im Jahr der Entstehung keine wirtschaftliche oder rechtliche Belastung gegenüber.¹¹²

Anlass zur Einführung des § 15a EStG gaben vor diesem Hintergrund sog. Verlustzuweisungsgesellschaften, deren Ziel es war, durch die Nutzung von steuerlichen Vorschriften, bspw. Sonderabschreibungen, Bewertungsvorschriften etc., Verluste zu generieren und den Gesellschaftern zuzuweisen.¹¹³ An den Verlustzuweisungsgesellschaften waren in der Regel Gesellschafter mit einer hohen Einkommensteuerlast beteiligt. In ihrer Stellung als Kommanditisten konnten sie von der steuerlichen Anerkennung der Verluste aus der KG profitieren. Durch den Ausgleich der zugewiesenen Verluste mit anderen Einkünften konnten das zu versteuernde Einkommen und die Steuerlast gesenkt werden, obwohl den Verlusten wegen der Haftungsbegrenzung keine wirtschaftliche Belastung gegenüberstand soweit das Kapitalkonto negativ war.¹¹⁴

Die Verlustabzugs- und -ausgleichsbeschränkung des § 15a EStG gleicht die steuerliche Wirkung von Verlusten deren wirtschaftlicher Belastung an und trägt der fehlenden wirtschaftlichen Belastung im Zeitpunkt der Verlustzuweisung bei einem entstehenden oder sich erhöhendem negativen Kapital-

¹¹¹ Siehe Gesetzesentwurf der Bundesregierung v. 08.02.1980, BT-DrS. 8/3648, S. 15.

¹¹² Siehe Gesetzesentwurf der Bundesregierung v. 08.02.1980, BT-DrS. 8/3648, S. 16.

¹¹³ Siehe Gesetzesentwurf der Bundesregierung v. 08.02.1980, BT-DrS. 8/3648, S. 16. Siehe v. *Beckerath* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15a EStG, Rz. A 161, *Hennrichs* in Tipke, S. 586, *Lüdemann* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15a EStG, Rz. 9, *Schäfers* in Bordewin/Brandt, § 15a EStG, Rz. 2, *Jestädt*, DStR 1992, S. 413.

¹¹⁴ Siehe BGH v. 23.10.1985, Az. IVb ZR 62/84, NJW-RR 1986, S. 226, *Schäfers* in Bordewin/Brandt, § 15a EStG, Rz. 2.

konto bis zur erneuten Zuweisung von Gewinnen steuerlich Rechnung.¹¹⁵ Mit Einführung des § 15a EStG können Verluste nur noch steuerlich geltend gemacht werden, soweit die Haftung des Kommanditisten reicht und die Verluste einen Kapitalverlust bedeuten bzw. das Risiko einer unmittelbaren Haftung gem. § 171 Abs. 1 HGB besteht.¹¹⁶ Ein nach § 15a EStG nicht ausgleichs- und abzugsfähiger Verlustanteil kann gem. § 15a Abs. 2 S. 1 EStG erst mit Gewinnen, die dem Kommanditisten in späteren Jahren zuzurechnen sind, verrechnet werden. Die sog. verrechenbaren Verluste wirken sich steuerlich nunmehr erst in dem Zeitpunkt einkommensmindernd aus, indem auch wirtschaftlich eine Belastung in der Form eintritt, dass zugewiesene Gewinne vorrangig einer Entnahme zur Wiederauffüllung des Kapitalkontos verwendet werden müssen und dem Kommanditisten nicht zur Auszahlung zur Verfügung stehen.¹¹⁷

D. *Maßgebliches Kapitalkonto: Kapitalkonto der Steuerbilanz zzgl. Ergänzungsbilanz*

Eingangs wurde definiert, dass das Kapitalkonto eines Gesellschafters im Sinne des § 15a EStG das Kapitalkonto aus der Steuerbilanz sowie das Mehr- bzw. Minderkapital aus der Ergänzungsbilanz umfasst.¹¹⁸ Es ist nicht allein auf das handelsrechtliche Kapitalkonto abzustellen; zudem hat der Sonderbereich eines Gesellschafters keinen Einfluss auf den Umfang des Kapitalkontos. Diese Auslegung des Kapitalkontenbegriffs im Sinne des § 15a EStG ergibt sich aus den nachfolgenden Erwägungen.

¹¹⁵ Siehe dazu im Gesetzesentwurf der Bundesregierung v. 08.02.1980, BT-DrS. 8/3648, S. 16, sowie *Dötsch*, FS Spindler, S. 600, *Heuermann* in Blümich, § 15a EStG, Rz. 1, *Korn* in Korn, § 15a EStG, Rz. 1, *Lüdemann* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15a EStG, Rz. 9 und 73, *Schäfers* in Bordewin/Brandt, § 15a EStG, Rz. 56. Siehe auch BFH v. 23.01.2001, Az. VIII R 30/99, BStBl. II 2001, S. 622 f., BFH v. 18.12.2003, Az. IV B 201/03, BStBl. II 2004, S. 232.

¹¹⁶ Siehe Gesetzesentwurf der Bundesregierung v. 08.02.1980, BT-DrS. 8/3648, S. 15.

¹¹⁷ Siehe v. *Beckerath* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15a EStG, Rz. B 116, *Lüdemann* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15a EStG, Rz. 9.

¹¹⁸ Siehe nur *Bitz* in Littmann, § 15a EStG, Rz. 18.

Die Verlustnutzungsbeschränkung des § 15a EStG wurde eingeführt, um die missbräuchliche Nutzung steuerlicher Vorschriften seitens Verlustzuweisungsgesellschaften zu unterbinden.¹¹⁹ Würde § 15a EStG ausschließlich an das handelsrechtliche Kapitalkonto und somit an die Handelsbilanz anknüpfen, blieben eben diese steuerlichen Vorschriften, die zur Schaffung von Verlusten genutzt werden, bei der Ermittlung des nicht abzugs- und ausgleichsfähigen Verlustes unberücksichtigt und die Regelung des § 15a EStG würde nicht weit genug reichen.¹²⁰

Gegen die Definition des Kapitalkontos im Sinne des § 15a EStG als handelsrechtliches Kapitalkonto spricht zudem, dass § 15a EStG als steuerliche Vorschrift in das Einkommensteuergesetz aufgenommen wurde.¹²¹ In der Gesetzessystematik folgt § 15a EStG auf die Regelung des § 15 EStG zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Der äußere systematische Zusammenhang der Norm spricht für eine Auslegung des Begriffes des Kapitalkontos im steuerlichen Sinne.¹²²

Neben dem äußeren systematischen Zusammenhang ist aus dem Wortlaut des § 15a EStG eine inhaltliche Anknüpfung an § 15 EStG abzuleiten, die bestätigt, dass der Begriff des Kapitalkontos als ein steuerrechtlicher zu verstehen ist.¹²³ Gemäß § 15a Abs. 1 S. 1 EStG ist ein Ausgleich der Verluste auch mit „anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb“ untersagt. Der Zusammenhang mit § 15 EStG bzw. dem Einkommensteuerrecht wird durch die Bezugnahme in § 15a Abs. 5 EStG auf die Begrifflichkeit des Mitunternehmers weiter bekräftigt.¹²⁴

¹¹⁹ Siehe Gesetzesentwurf der Bundesregierung v. 08.02.1980, BT-DrS. 8/3648, S. 16.

¹²⁰ Siehe v. *Beckerath* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15a EStG, Rz. B 105.

¹²¹ Siehe BFH v. 14.05.1991, Az. VIII R 31/08, BStBl. II 1992, S. 171.

¹²² Siehe v. *Beckerath* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15a EStG, Rz. B 106.

¹²³ Siehe v. *Beckerath* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15a EStG, Rz. B 3.

¹²⁴ Siehe *Korn* in Korn, § 15a EStG, Rz. 20.

Diese Auslegung steht in Einklang mit der Auslegung des „Anteils am Verlust der Kommanditgesellschaft“, ¹²⁵ der an den negativen „Gewinnanteil der Gesellschafter“ des § 15 Abs. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG anknüpft. ¹²⁶ Die Ermittlung des Gewinnanteils der Gesellschafter erfolgt auf der ersten Stufe der zweistufigen Gewinnermittlung der Gewinne aus Gewerbebetrieb und umfasst die Gewinne aus der Steuerbilanz und dem Ergänzungsbereich, mithin den in der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft ausgewiesenen Gewinnanteil. ¹²⁷ Aus der Bezugnahme auf die erste Gewinnermittlungsstufe ist zu folgern, dass das maßgebliche Kapitalkonto im Sinne des § 15a EStG ausschließlich das Kapitalkonto aus der Steuerbilanz und den Ergänzungsbereich der Gesellschafter umfasst. ¹²⁸ Die Berücksichtigung des Sonderbereichs der Gesellschafter nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 Hs. 2 EStG erfolgt erst auf der zweiten Stufe und ist davon zu trennen. ¹²⁹ Darüber hinaus stimmt dieses Begriffsverständnis des Kapitalkontos mit dem allgemeinen Sprachgebrauch überein. ¹³⁰

Dass der Sonderbereich für Zwecke des § 15a EStG nicht berücksichtigt wird, entspricht der Regelungsabsicht der Norm, die steuerliche Wirkung

¹²⁵ Siehe v. *Beckerath* in Kirchhof, § 15a EStG, Rz. 13, v. *Beckerath* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15a EStG, Rz. B 112, *Schäfers* in Bordewin/Brandt, § 15a EStG, Rz. 385. Vgl. auch BFH v. 14.05.1991, Az. VIII R 31/08, BStBl. II 1992, S. 171, BFH v. 30.03.1993, Az. VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 709, BFH v. 13.10.1998, Az. VIII R 78/97, BStBl. II 1999, S. 164.

¹²⁶ Siehe v. *Beckerath* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15a EStG, Rz. B 3, *Kempermann* in Müko Bilanzrecht, § 247 HGB, Rz. 28, *Lüdemann* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15a EStG, Rz. 75.

¹²⁷ Siehe *Bode* in Blümich, § 15 EStG, Rz. 447, *Niehus/Wilke*, Personengesellschaften, S. 55 ff.

¹²⁸ Siehe BFH v. 14.05.1991, Az. VIII R 31/08, BStBl. II 1992, S. 171, BFH v. 13.10.1998, Az. VII R 78/97, BStBl. II 1999, S. 165. Vgl. v. *Beckerath* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15a EStG, Rz. B 107, *Lüdemann* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15a EStG, Rz. 75, *Schäfers* in Bordewin/Brandt, § 15a EStG, Rz. 330.

¹²⁹ Siehe BFH v. 14.05.1991, Az. VIII R 31/08, BStBl. II 1992, S. 171, *Bitz* in Littmann, § 15a EStG, Rz. 12, *Bode* in Blümich, § 15 EStG, Rz. 444 ff.

¹³⁰ Siehe GrS v. 10.11.1980, Az. GrS 1/79, BStBl. II 1981, S. 169, BFH v. 01.06.1989, Az. IV R 19/88, BStBl. II 1989, S. 1019, BFH v. 14.05.1991, Az. VIII R 31/08, BStBl. II 1992, S. 171, v. *Beckerath* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15a EStG, Rz. B 103, *Lüdemann* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15a EStG, Rz. 85.

von Verlusten deren wirtschaftlicher Belastung anzupassen.¹³¹ Die Verlustabzugs- und -ausgleichsbeschränkung des § 15a EStG soll greifen, sobald die bedungene Einlage durch Verluste aufgezehrt ist und zugewiesene Verluste nicht zu einer wirtschaftlichen Belastung führen. Ob zugewiesene Verluste den Verlust des eingesetzten Kapitals bedeuten und zu einer wirtschaftlichen Belastung führen, ergibt sich allein aus der das Gesamthandsvermögen ausweisenden Steuerbilanz der KG unter Berücksichtigung des Ergänzungsbereichs der Gesellschafter.¹³² Hat der Kommanditist eine der im Handelsregister eingetragenen Haftsumme entsprechende Pflichteinlage geleistet, ist er gem. § 171 Abs. 1 Hs. 2 HGB von der persönlichen Haftung befreit. Seine Haftung beschränkt sich ausschließlich auf die in das Gesamthandsvermögen der KG geleistete Einlage; ein Gläubiger kann den Kommanditisten über das in das Gesamthandsvermögen der KG geleistete Vermögen hinaus nicht in Anspruch nehmen.¹³³

Zu dem Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters gehören dahingegen Wirtschaftsgüter, die im Eigentum von einem, mehreren oder allen Mitunternehmern stehen und die entweder unmittelbar oder mittelbar dem Betrieb der Personengesellschaft dienen oder unmittelbar zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Mitunternehmers an der Personengesellschaft eingesetzt werden sollen.¹³⁴ Sie verbleiben im Eigentum des Kommanditisten und gehen nicht in das Gesamthandsvermögen der KG über.¹³⁵ Vermietet ein Kommanditist z. B. ein Grundstück an die KG, die dieses für betriebliche Zwecke nutzt, ist das Grundstück dem Sonderbe-

¹³¹ Siehe *Lüdemann* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15a EStG, Rz. 85, und BFH v. 14.05.1991, Az. VIII R 31/08, BStBl. II 1992, S. 172.

¹³² Siehe v. *Beckerath* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15a EStG, Rz. B 118 und B 119, *Lüdemann* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15a EStG, Rz. 85, *Schäfers* in Bordewin/Brandt, § 15a EStG, Rz. 329.

¹³³ Siehe *Gummert* in Gummert, § 3, Rz. 4, *Oetker* in Oetker, § 171 HGB, Rz. 2 und Rz. 8.

¹³⁴ R. 4.2 Abs. 2 EStR. Siehe auch *Grashoff* in Grashoff/Kleinmanns, Rz. 151 ff.

¹³⁵ Siehe *Bode* in Blümich, § 15 EStG, Rz. 458, *Wollgarten* in Breithaupt/Ottersbach, § 1, Rz. 302.

reich des Kommanditisten zuzuordnen.¹³⁶ Da die KG weder zivilrechtlicher noch wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstücks ist, darf das Grundstück gem. § 246 Abs. 1 S. 2 HGB i. V. m. § 39 AO nicht in der handelsrechtlichen Gesamthandsbilanz der KG im Anlagevermögen ausgewiesen werden. Das Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten steht folglich zur Befriedigung etwaiger Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht zur Verfügung.¹³⁷ Zugleich bedeutet dies, dass es für das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters keine Haftungsbegrenzung gibt, da sich die Regelung des § 171 Abs. 1 Hs. 1 HGB nicht auf das Sonderbetriebsvermögen erstreckt.¹³⁸ Etwaige Verluste aus dem Sonderbereich belasten den Kommanditisten wirtschaftlich uneingeschränkt in dem Jahr ihrer Zuweisung und nicht nur in Höhe der Einlage.¹³⁹ Wird bspw. eine im Sonderbereich des Kommanditisten auszuweisende Maschine infolge eines Brandes stark beschädigt, trifft dieser Verlust allein den Kommanditisten als Eigentümer der Maschine.¹⁴⁰ Eine Berücksichtigung des Sonderbetriebsvermögen bei der Ermittlung des für § 15a EStG maßgeblichen Kapitalkontos und eine Ausdehnung der Ausgleichs- und abzugsbeschränkung auf im Sonderbetriebsvermögen anfallende Verluste wäre daher nicht gerechtfertigt.

Anders verhält es sich bei dem Ergänzungsbereich der Gesellschafter. Dieser ist zu berücksichtigen, weil sich die in der Ergänzungsbilanz abgebildeten Wertkorrekturen zwischen Handels- und Steuerrecht, bei denen es sich

¹³⁶ Siehe *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel L, Rz. 758.

¹³⁷ Siehe BFH v. 14.05.1991, Az. VIII R 31/08, BStBl. II 1992, S. 172, *Lüdemann* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15a EStG, Rz. 85. Soweit der Kommanditist die Haftsumme nicht voll erbracht hat, haftet er in Höhe des Differenzbetrages mit seinem Privatvermögen, zu dem auch das Sonderbetriebsvermögen gehört. Siehe *Oetker* in Oetker, § 171 HGB, Rz. 36, *Strohn* in Joost/Strohn, § 171 HGB, Rz. 41.

¹³⁸ Siehe *Bitz* in Littmann, § 15a EStG, Rz. 12.

¹³⁹ Siehe *Bitz* in Littmann, § 15a EStG, Rz. 12, *Lüdemann* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15a EStG, Rz. 75, *Schäfers* in Bordewin/Brandt, § 15a EStG, Rz. 326, BFH v. 13.10.1998, Az. VIII R 78/97, BStBl. II 1999, S. 164.

¹⁴⁰ Siehe zur Absetzung für außergewöhnliche technische Abnutzung bspw. *Brandis* in Blümich, § 7 EStG, Rz. 39.

in der Regel um zusätzliche Anschaffungskosten für Wirtschaftsgüter handelt, auf die Steuerbilanz – und nicht etwa auf das Sonderbetriebsvermögen – beziehen und diese ergänzen.¹⁴¹

Würde der Sonderbereich bei der Ermittlung des für § 15a EStG maßgeblichen Kapitalkontos berücksichtigt werden, würde dies zu nicht intendierten Ergebnissen führen. Wäre bspw. das Kapitalkonto eines Kommanditisten in der Steuer- und Ergänzungsbilanz positiv, würde es aber durch die Berücksichtigung des Sonderbereichs in der Gesamtbilanz der Gesellschaft insgesamt negativ, wäre ein zugewiesener Verlust nicht ausgleichs- bzw. abzugsfähig, obwohl die Pflichteinlage nicht aufgezehrt wäre und die Haftungsbeschränkung nicht greifen würde.¹⁴² Gleiches würde gelten, wenn das Kapitalkonto der Steuer- und Ergänzungsbilanz nur durch die Berücksichtigung des Sonderbetriebsvermögens positiv würde. Der Kommanditist könnte Verluste ausgleichen, denen kein Kapitalverlust gegenüberstünde.¹⁴³ Der Regelungszweck des § 15a EStG, die Verlustnutzung nur dann zu begrenzen, wenn Verluste über den Kapitaleinsatz hinausgehen bzw. wenn ein negatives Kapitalkonto zur Folge hat, dass zugewiesene Verluste zu keiner wirtschaftlichen Belastung führen, würde verfehlt.

IV. Handelsrechtliches Kapitalkonto als Ausgangspunkt zur Ermittlung des maßgeblichen Kapitalkontos im Sinne des § 15a EStG

Zur Ermittlung des Kapitalkontos im Sinne des § 15a EStG ist ausgehend von der Handelsbilanz durch Anwendung steuerlicher Bilanzierungs- und

¹⁴¹ Siehe Bode in Blümich, § 15 EStG, Rz. 444, Schäfers in Bordewin/Brandt, § 15a EStG, Rz. 323 und 324, BFH v. 30.03.1993, Az. VIII R 63/91, BStBl. II 1993, S. 709.

¹⁴² Siehe BFH v. 14.05.1991, Az. VIII R 31/08, BStBl. II 1992, S. 172. Vgl. v. Beckerath in Kirchhof, § 15a EStG, Rz. 13, v. Beckerath in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15a EStG, Rz. B 113 und B 118.

¹⁴³ Siehe BFH v. 14.05.1991, Az. VIII R 31/08, BStBl. II 1992, S. 172, BFH v. 13.10.1998, Az. VIII R 78/97, BStBl. II 1999, S. 165.

Bewertungsvorschriften die Steuerbilanz der Gesellschaft abzuleiten.¹⁴⁴

Zudem ist der Ergänzungsbereich des Gesellschafters zu berücksichtigen.

Ausgangspunkt zur Ermittlung des Kapitalkontos der Steuerbilanz ist die Handelsbilanz bzw. das handelsrechtliche Kapitalkonto, da im Steuerrecht der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz gilt.¹⁴⁵ Gemäß § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG ist für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung grundsätzlich das Vermögen anzusetzen, das nach handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Das gilt für die Aktiva und Passiva der Bilanz dem Ansatz und der Bewertung nach.¹⁴⁶

Von dem handelsrechtlichen Bilanzansatz ist abzuweichen, wenn steuerliche Vorschriften zwingend anwendbar sind oder der Steuerpflichtige gem. § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 EStG ein von der handelsrechtlichen Behandlung abweichendes steuerliches Wahlrecht ausübt.¹⁴⁷ In diesen Fällen wird die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz durchbrochen. Abweichungen sind insbesondere aufgrund § 5 Abs. 6 EStG oder dem abweichenden steuerlichen Betriebsvermögensbegriff des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG denkbar.¹⁴⁸ Auch die in den Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter abgebildeten Wertkorrekturen führen zu einer Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes.¹⁴⁹ Im Zuge der Anwendung dieser Vorschriften kann es daher zu erheblichen Abweichungen im Ansatz und der Bewertung der Wirtschaftsgüter zwischen der Handels- und der Steuerbilanz

¹⁴⁴ Siehe v. *Beckerath* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15a EStG, Rz. B 55, *Bitz* in Littmann, § 15a EStG, Rz. 6.

¹⁴⁵ Siehe *Buciek* in Blümich, § 5 EStG, Rz. 150.

¹⁴⁶ Siehe *Buciek* in Blümich, § 5 EStG, Rz. 150.

¹⁴⁷ Siehe auch *Bitz* in Littmann, § 15a EStG, Rz. 6.

¹⁴⁸ Siehe *Buciek* in Blümich, § 5 EStG, Rz. 164.

¹⁴⁹ Siehe *Schäfers* in Bordewin/Brandt, § 15a EStG, Rz. 330 und 383.

kommen, die sich regelmäßig auf die Höhe des Eigenkapitals der Gesellschaft auswirken.¹⁵⁰

Das Steuerrecht enthält keine eigenständige Definition des Kapitalkontos bzw. des Eigenkapitals einer Gesellschaft.¹⁵¹ Die handelsrechtliche Einordnung des Kapitalkontos bzw. die Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital in der Handelsbilanz bleibt daher dem Grunde nach unberührt; der Grundsatz der Maßgeblichkeit wird in Bezug auf die Definition des Kapitalkontos nicht durchbrochen, so dass die nach handelsrechtlichen Vorschriften ausgewiesenen Gesellschafterkonten und infolge dessen deren rechtliche Einordnung in der Steuerbilanz zu übernehmen sind.¹⁵²

V. Ergebnis

Die Auslegung des § 15a EStG ergibt, dass – übereinstimmend mit der eingangs formulierten Hypothese – im Rahmen des § 15a EStG auf das in der Steuerbilanz ausgewiesene Kapitalkonto und die Ergänzungsbilanz des Gesellschafters abzustellen ist.

Ausgangspunkt zur Ermittlung des maßgeblichen Kapitalkontos ist das in der Handelsbilanz der Gesellschaft ausgewiesene Beteiligungskonto des Kommanditisten.¹⁵³ Anschließend ist das Kapitalkonto den steuerlichen Vorschriften, bspw. den Ansatz- und Bewertungsvorschriften, entspre-

¹⁵⁰ Siehe *Döllerer*, DStR 1981, S. 21, *Kirsch* in *Preißer/Pung*, S. 200, Rz. 5, *Schäfers* in *Bordewin/Brandt*, § 15a EStG, Rz. 384.

¹⁵¹ Siehe *Kahle*, FR 2010, S. 773, *Schäfers* in *Bordewin/Brandt*, § 15a EStG, Rz. 382. Vgl. auch BFH v. 07.04.2005, Az. IV R 24/03, BStBl. II 2005, S. 600.

¹⁵² Siehe *Bundessteuerberaterkammer*, Berufsrechtliches Hdb., S. 5. Vgl. auch BMF v. 11.07.2011, Az. IV C 6-S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, S. 713, Tz. I., und OFD Hannover v. 07.02.2008, Az. S 2241a-96-StO 222/221, DB 2008, S. 1351.

¹⁵³ Gemäß *Döllerer*, DStR 1981, S. 21, *Korn* in *Korn*, § 15a EStG, Rz. 25, *Lüdemann* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 15a EStG, Rz. 88, *Wacker* in *Schmidt*, § 15a EStG, Rz. 87. Vgl. zudem BFH v. 07.04.2005, Az. IV R 24/03, BStBl. II 2005, S. 600 m. w. N.

chend anzupassen,¹⁵⁴ sowie das Mehr- oder Minderkapital aus dem Ergänzungsbereich hinzuzurechnen bzw. abzuziehen.¹⁵⁵ Das Kapital aus dem Sonderbereich des Gesellschafters bleibt insgesamt außer Acht.¹⁵⁶

¹⁵⁴ Siehe *Heuermann* in Blümich, § 15a EStG, Rz. 45, *Korn* in Korn, § 15a EStG, Rz. 26, *Lüdemann* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15a EStG, Rz. 88, *Schäfers* in Bordewin/Brandt, § 15a EStG, Rz. 384, *Wacker* in Schmidt, § 15a EStG, Rz. 86.

¹⁵⁵ Siehe *Schäfers* in Bordewin/Brandt, § 15a EStG, Rz. 383.

¹⁵⁶ Siehe *v. Beckerath* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15a EStG, Rz. B 118, *Dötsch*, FS Spindler, S. 596, *Knobbe-Keuk*, Steuerberater-Jahrbuch, S. 169 f., *Wacker* in Schmidt, § 15a EStG, Rz. 83.

Dritter Teil: Die Definition des handelsrechtlichen Kapitalkontos

In diesem Teil der Ausführungen wird das handelsrechtliche Kapitalkonto definiert. Der Schwerpunkt liegt dabei auf der Prüfung der Angemessenheit des Kriteriums der Verlustdeckung zur Qualifikation eines Kapitalkontos sowie der Bestimmung des notwendigen Umfangs selbiger. Im Anschluss werden alternative Kriterien, die für die Qualifikation eines Gesellschafterkontos als Kapitalkonto herangezogen werden könnten, analysiert und es wird aufgezeigt, dass sie für eine verlässliche Abgrenzung von Eigenkapital im Gegensatz zu dem Kriterium der Verlustdeckung nicht geeignet sind.

Eingangs wird zunächst der aktuelle Meinungsstand wiedergegeben und es werden Grundlagen zum handelsrechtlichen Kapitalkonto, bspw. das gesetzlich vorgesehene Kontenmodell, erläutert.

I. Einleitung

Das handelsrechtliche Kapitalkonto dient der buchhalterischen Abbildung der Beteiligungen der Gesellschafter an der KG.¹⁵⁷ In der Summe bilden die Kapitalkonten das Eigenkapital der Gesellschaft.¹⁵⁸ Das Kapitalkonto zu definieren bedeutet folglich, den Begriff des Eigenkapitals zu definieren.

II. Hypothese

Ein Gesellschafterkonto qualifiziert sich nur als Kapitalkonto, wenn die Guthaben auf dem betroffenen Konto zur Deckung von Verlusten herangezogen und somit mit Verlusten verrechnet werden können.

¹⁵⁷ Siehe v. Beckerath in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15a EStG, Rz. B 422, Ehricke in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 70.

¹⁵⁸ Siehe Hoffmann/Weidenhammer in Müller/Hoffmann, § 5, Rz. 72, Schäfer in Staub, § 120 HGB, Rz. 49.

III. Meinungsstand

Das Kriterium der Verlustdeckung hat nach Auffassung der handels- und steuerrechtlichen Rechtsprechung und Literaturmeinung eine herausragende Bedeutung bei der Qualifikation von Kapitalkonten. Diese Ansicht wird auch durch die Finanzverwaltung und Institutionen wie das Institut der Wirtschaftsprüfer und die Bundessteuerberaterkammer vertreten.

A. *Rechtsprechung*

1. Einheitliche Rechtsprechung

In der Rechtsprechung ist insbesondere das BGH Urteil vom 23.02.1978 hervorzuheben, welches die weitere Entwicklung der richterlichen Rechtsfortbildung beeinflusst hat.¹⁵⁹ In diesem Urteil hat der BGH in Zusammenhang mit der Frage, ob die auf einem als Darlehenskonto bezeichneten Gesellschafterkonto verbuchten Guthaben geltend gemacht und zur Auszahlung verlangt werden könnten,¹⁶⁰ die Relevanz der Verlustdeckung von Guthaben auf einem Gesellschafterkonto für die Qualifikation als Kapitalkonto festgestellt.¹⁶¹

Die Entscheidung des BGH wurde u. a. vom OLG Köln aufgegriffen, welches entschied, dass es sich um eine schuldrechtliche Forderung des Gesellschafters gegen die Gesellschaft und nicht um ein Beteiligungskonto handelt, wenn auf dem Konto keine Verluste verrechnet werden dürfen.¹⁶² Das Gericht bezeichnete die Verlustverrechnung als typisches Kennzeichen für eine Einlage; mit einer Forderung sei eine Verlustbeteiligung hingegen un-

¹⁵⁹ Siehe BGH v. 23.02.1978, Az. II ZR 145/76, BB 1978, S. 620-632. Dieses Urteil wurde bspw. aufgegriffen vom OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1727, BFH v. 03.12.1980, Az. II R 66/77, BStBl. II 1981, S. 282, und BFH v. 26.06.2007, Az. IV R 29/06, BStBl. II 2008, S. 105.

¹⁶⁰ Siehe BGH v. 23.02.1978, Az. II ZR 145/76, BB 1978, S. 631.

¹⁶¹ Siehe BGH v. 23.02.1978, Az. II ZR 145/76, BB 1978, S. 631.

¹⁶² Siehe OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1726.

vereinbar.¹⁶³ Das Kriterium der Verlustverrechnung war demnach für die rechtliche Einordnung als Darlehenskonto entscheidend.¹⁶⁴

Auch der BFH hat sich zur rechtlichen Einordnung von Gesellschafterkonten geäußert. Gegenstand verschiedener Urteile war die bis zum Ende des Jahres 1991 erhobene Kapitalverkehrssteuer,¹⁶⁵ die u. a. bestimmte, als Eigenkapital zu qualifizierende Leistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft erfasste, und eine Abgrenzung von Eigenkapitalzuführung und Darlehenshingabe erforderte.¹⁶⁶ Darüber hinaus gab auch die an das Kapitalkonto anknüpfende Regelung des § 15a EStG der Rechtsprechung die Möglichkeit zur Stellungnahme. Mit Urteil vom 03.12.1980 hat der BFH bspw. unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des BGH festgestellt,¹⁶⁷ dass die Guthaben eines Kontos, die nicht an den Verlusten der Gesellschaft teilnehmen, keine Beteiligung am Gesellschaftsvermögen vermitteln, sondern nur eine Forderung gegen die Gesellschaft darstellen können. Werden die Guthaben nicht mit Verlusten belastet, widerspreche das dem Wesen einer Beteiligung.¹⁶⁸ Mit dieser Aussage folgte der BFH bei der Abgrenzung von Kapital- und Darlehenskonten für steuerliche Belange den handelsrechtlichen Anforderungen, führte die finanzgerichtliche Rechtsprechungslinie früherer Urteile in der steuerlichen Rechtsprechung fort und festigte sie. So stellte der BFH bereits im Jahr 1978 fest, dass es sich bei Gewinnauszah-

¹⁶³ Siehe OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1727.

¹⁶⁴ Siehe OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1727, und OLG Zweibrücken vom 05.02.2007, Az. 7 U 22/06, OLGR Zweibrücken 2007, S. 323.

¹⁶⁵ Das Kapitalverkehrsteuergesetz (KVStG) wurde durch Art. 4 Abs. 1 Nr. 2 des Gesetzes zur Verbesserung der Rahmenbedingungen der Finanzmärkte (Finanzmarktförderungsgesetz) v. 22.02.1990 zum 01.01.1992 aufgehoben, vgl. BStBl. I 1990, S. 282.

¹⁶⁶ Siehe *Kübler*, DB 1972, S. 942. Zur Abgrenzung von Gesellschafterkonten im Zusammenhang mit der Kapitalverkehrsteuer siehe bspw. BFH v. 03.12.1980, Az. II R 66/77, BStBl. II 1981, S. 280-284, BFH v. 17.12.1980, Az. II R 36/79, BStBl. II 1981, S. 325-326, BFH v. 03.11.1982, Az. II R 94/80, BStBl. II 1983, S. 240-242, BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 551-554.

¹⁶⁷ Siehe BFH v. 03.12.1980, Az. II R 66/77, BStBl. II 1981, S. 282 mit Verweis auf das Urteil des BGH v. 23.02.1978, Az. II ZR 145/76, BB 1978, S. 630.

¹⁶⁸ Siehe zu diesem Abschnitt BFH v. 03.12.1980, Az. II R 66/77, BStBl. II 1981, S. 282.

lungsansprüchen nur dann um Forderungen des Gesellschafters gegen die Gesellschaft handelt, wenn dem Gesellschafter der Anspruch nicht mehr entzogen werden kann.¹⁶⁹

Die Rechtsprechung des BFH wurde im zeitlichen Verlauf mehrfach bestätigt.¹⁷⁰ In dem Urteil des BFH vom 05.06.2002 erfolgte die rechtliche Einordnung bspw. vor allem anhand des Kriteriums der Verlustverrechnung.¹⁷¹ Die herausragende Stellung dieses Kriteriums gegenüber anderen Kriterien wurde auch im Urteil vom 04.05.2000 zum Ausdruck gebracht, da das Gesellschafterkonto in diesem Fall schon deshalb als Kapitalkonto zu qualifizieren war, weil gemäß den Regelungen des Gesellschaftsvertrages auf diesem auch Verluste zu buchen waren.¹⁷²

2. Wertung abweichender Rechtsprechung

a) BGH vom 27.09.1982

Der BGH hat mit Urteil vom 27.09.1982 in einem Nebensatz und ohne weitere Begründung ausgeführt, dass Buchungen auf einem Konto, auf dem

¹⁶⁹ Siehe BFH v. 29.11.1978, Az. II R 107/77, BStBl. II 1979, S. 150.

¹⁷⁰ Siehe z. B. BFH v. 17.12.1980, Az. II R 36/79, BStBl. II 1981, S. 326, BFH v. 27.05.1981, Az. I R 123/77, BStBl. II 1982, S. 213 f., mit der Einschränkung, dass ein Gesellschafterkonto im Zweifel als Kapitalkonto einzuordnen ist, wenn es keine weiteren gesellschaftsrechtlichen Befugnisse vermittelt und mit Verlusten verrechnet wird. Des Weiteren BFH v. 03.11.1982, Az. II R 94/80, BStBl. II 1983, S. 242 m. w. N., BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 553, wonach die Verrechnung von Verlusten auf einem Konto grundsätzlich für die Annahme eines Kapitalkontos spricht. Vergleiche weiterhin BFH v. 03.11.1993, Az. II R 96/91, BStBl. II 1994, S. 90, BFH v. 27.06.1996, Az. IV R 80/95, BStBl. II 1997, S. 37, BFH v. 26.09.1996, Az. IV R 105/94, BStBl. II 1997, S. 279, BFH v. 28.03.2000, Az. VIII R 28/98, BStBl. II 2000, S. 349, BFH v. 04.05.2000, Az. IV R 16/99, BStBl. II 2001, S. 173, BFH v. 23.01.2001, Az. VIII R 30/99, BStBl. II 2001, S. 623, BFH v. 05.06.2002, Az. I R 81/00, BStBl. II 2004, S. 346, BFH v. 07.04.2005, Az. IV R 24/03, BStBl. II 2005, S. 600, BFH v. 26.06.2007, Az. IV R 29/06, BStBl. II 2008, S. 105, BFH v. 15.05.2008, Az. IV R 46/05, BStBl. II 2008, S. 814, BFH v. 23.03.1998, Az. II R 14/95, BFH/NV 1998, S. 1335, FG Berlin v. 28.02.2001, Az. 6 K 6238/99, EFG 2001, S. 845, FG Düsseldorf v. 11.02.2004, Az. 7 K 5737/01 F, EFG 2004, S. 990, FG Niedersachsen v. 05.10.2004, Az. 11 V 335/03, BeckRS 2004, 26017153, abrufbar unter www.beck.de (Stand September 2012), Tz. 2. d), sowie FG Nürnberg v. 22.10.2008, Az. 7 K 318/2007, EFG 2009, S. 2019 f.

¹⁷¹ Siehe BFH v. 05.06.2002, Az. I R 81/00, BStBl. II 2004, S. 346.

¹⁷² Siehe BFH v. 04.05.2000, Az. IV R 16/99, BStBl. II 2001, S. 173.

auch Verluste verrechnet werden, eine Darlehensschuld der Gesellschaft oder des Gesellschafters begründen. Gegenstand des Verfahrens war ein Gesellschafterkonto, auf dem Verluste gebucht wurden, welches der Gesellschaftsvertrag jedoch als Darlehenskonto bezeichnete und das nach den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages Fremdkapitalcharakter haben sollte.¹⁷³ Streitig war, ob die Buchung von Verlusten auf dem vermeintlichen Darlehenskonto eine Nachschusspflicht seitens der Parteien begründete. Dies verneinend argumentierte der BGH unter Bezugnahme auf § 707 BGB, dass eine von der gesetzlichen Systematik abweichende Nachschusspflicht ausdrücklich im Gesellschaftsvertrag vereinbart werden müsse. Der beiläufige Hinweis, dass das Konto den Charakter eines Darlehenskontos habe, reiche dazu nicht aus.¹⁷⁴

Dem Ergebnis des Urteils ist zuzustimmen. Aufgrund der Verrechnung von Verlusten ist das in Rede stehende Konto als Kapitalkonto zu qualifizieren mit der Folge, dass der negative Bestand des Kapitalkontos der Gesellschaft keine Forderung gegenüber dem Gesellschafter vermittelt. Gleichwohl ist die Argumentation des BGH im Hinblick auf die als gefestigt zu bezeichnende Rechtsprechung, wonach eine Verrechnung von Verlusten mit einem Fremdkapitalkonto unvereinbar ist, nicht nachvollziehbar. Zum einen hätte das betroffene Gesellschafterkonto aufgrund der Verrechnung von Verlusten als Kapitalkonto qualifiziert werden müssen. Davon abweichend hat der BGH jedoch mit der Feststellung, dass sämtliche Buchungen auf dem in Rede stehenden Konto eine Darlehensschuld begründeten, das Vorliegen eines Fremdkapitalkontos bejaht. Zum anderen hätte – der Annahme des BGH folgend, dass das Konto als Darlehenskonto zu qualifizieren ist – kein Bezug auf § 707 BGB genommen werden dürfen, weil sich diese Vorschrift

¹⁷³ Siehe zu diesem Abschnitt BGH v. 27.09.1982, Az. II ZR 241/81, NJW 1983, S. 164.

¹⁷⁴ Siehe zu diesem Abschnitt BGH v. 27.09.1982, Az. II ZR 241/81, NJW 1983, S. 164.

auf die Einlage des Gesellschafters bezieht und dessen Kapitalkonto – und nicht ein Darlehenskonto – betrifft.¹⁷⁵

Obschon das Urteil entgegen der eingangs dargestellten einheitlichen Rechtsprechung erging, führte es nicht zu einer Änderung selbiger. Dies bestätigen die zeitlich nachfolgenden Urteile, die von dieser Entscheidung inhaltlich unberührt blieben.¹⁷⁶ Eine bewusste Neuausrichtung der Rechtsprechung lässt das Urteil nicht erkennen, da die rechtliche Einordnung des Gesellschafterkontos in dem Verfahren nicht zur Klärung stand und nicht durch weitere Ausführungen des BGH problematisiert wurde.

b) BFH vom 27.05.1981

Mit Urteil vom 27.05.1981 stellte der BFH fest, dass es sich bei einem Gesellschafterkonto im Zweifel nicht um ein Kapitalkonto handelt, wenn die Guthaben keine gesellschaftsrechtlichen Befugnisse vermitteln und ferner nicht an den Verlusten teilnehmen.¹⁷⁷ Der BFH entschied mit diesem Urteil insofern abweichend von der als gefestigt zu bezeichnenden Rechtsprechung, als aus diesem Urteil die Maßgeblichkeit der Verlustverrechnung für die Qualifikation eines Kapitalkontos nicht eindeutig hervorgeht.

¹⁷⁵ Siehe Schäfer in MÜKo BGB, § 707 BGB, Rz. 1.

¹⁷⁶ Siehe bspw. BFH v. 03.11.1982, Az. II R 94/80, BStBl. II 1983, S. 242 m. w. N., BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 553, BFH v. 03.11.1993, Az. II R 96/91, BStBl. II 1994, S. 90, BFH v. 27.06.1996, Az. IV R 80/95, BStBl. II 1997, S. 37, BFH v. 26.09.1996, Az. IV R 105/94, BStBl. II 1997, S. 279, OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1727, BFH v. 28.03.2000, Az. VIII R 28/98, BStBl. II 2000, S. 349, BFH v. 04.05.2000, Az. IV R 16/99, BStBl. II 2001, S. 173, BFH v. 23.01.2001, Az. VIII R 30/99, BStBl. II 2001, S. 623, BFH v. 05.06.2002, Az. I R 81/00, BStBl. II 2004, S. 346, BFH v. 07.04.2005, Az. IV R 24/03, BStBl. II 2005, S. 600, BFH v. 26.06.2007, Az. IV R 29/06, BStBl. II 2008, S. 105, BFH v. 15.05.2008, Az. IV R 46/05, BStBl. II 2008, S. 814, BFH v. 23.03.1998, Az. II R 14/95, BFH/NV 1998, S. 1335, FG Berlin v. 28.02.2001, Az. 6 K 6238/99, EFG 2001, S. 845, FG Düsseldorf v. 11.02.2004, Az. 7 K 5737/01 F, EFG 2004, S. 990, FG Niedersachsen v. 05.10.2004, Az. 11 V 335/03, BeckRS 2004, 26017153, abrufbar unter www.beck.de (Stand September 2012), Tz. 2. d), OLG Zweibrücken vom 05.02.2007, Az. 7 U 22/06, OLGR Zweibrücken 2007, S. 323, sowie FG Nürnberg v. 22.10.2008, Az. 7 K 318/2007, EFG 2009, S. 2019 f.

¹⁷⁷ Siehe BFH v. 27.05.1981, Az. I R 123/77, BStBl. II 1982, S. 213 f.

Da die Vorentscheidung des FG keine Feststellungen zu den Gesellschafterkonten und deren rechtlicher Qualifikation enthielt,¹⁷⁸ konnte der BFH nur abstrakt auf die Qualifikation eines Gesellschafterkontos als Kapitalkonto eingehen und keine konkrete Qualifikation des in Rede stehenden Kontos vornehmen. Es bleibt daher offen, ob der BFH bei der rechtlichen Einordnung der Gesellschafterkonten der Verlustverrechnung – wenn er sich dazu hätte äussern müssen – keine entscheidende Wirkung zugesprochen hätte.

Der BFH verweist im Zusammenhang mit der Aussage zur Verlustverrechnung auf diverse andere seiner Entscheidungen sowie Entscheidungen des BGH, die im Rahmen der Ausführungen allesamt berücksichtigt werden.¹⁷⁹ Aus diesen Urteilen geht nicht hervor, dass es sich bei dem Kriterium der Verlustverrechnung um ein nachrangiges Abgrenzungskriterium handelt; es wird gegensätzlich dazu gar als entscheidendes Indiz bezeichnet.¹⁸⁰ Aufgrund dessen und der zeitlich nachgelagerten, im vorigen Abschnitt aufgeführten einheitlichen Rechtsprechung hat das BFH Urteil vom 27.05.1981 keine Auswirkungen auf die Maßgeblichkeit der Verlustverrechnung für die Qualifikation eines Kapitalkontos.

B. Literatur

Auch Literaturstimmen zufolge hat die Behandlung von Verlusten eine herausragende bzw. entscheidende Bedeutung für die Qualifikation eines Ka-

¹⁷⁸ Siehe BFH v. 27.05.1981, Az. I R 123/77, BStBl. II 1982, S. 214.

¹⁷⁹ Siehe BFH v. 27.05.1981, Az. I R 123/77, BStBl. II 1982, S. 214. Namentlich handelt es sich um die Urteile des BGH v. 21.05.1952, Az. II ZR 114/51, BB 1952, S. 478, BGH v. 23.02.1978, Az. II ZR 145/76, BB 1978, S. 630-632, BFH v. 03.12.1980, Az. II R 66/77, BStBl. II 1981, S. 280-284, BFH v. 17.12.1980, Az. II R 36/79, BStBl. II 1981, S. 325-326.

¹⁸⁰ Siehe bspw. BFH v. 17.12.1980, Az. II R 36/79, BStBl. II 1981, S. 326.

pitalkontos.¹⁸¹ Für die Rechtsnatur eines Kapitalkontos ist bestimmend bzw. entscheidend, ob die Guthaben für Verbindlichkeiten der Gesellschaft haften.¹⁸² *Wacker* bspw. bezeichnet die rechtliche Zuordnung eines Gesellschafterkontos zum Eigenkapital aufgrund der Verbuchung von Verlusten als Faustregel.¹⁸³

Huber hat in diesem Zusammenhang erstmalig im Jahre 1970 dargelegt, dass es (nur) zwei typische Wesensmerkmale gibt, durch die sich Eigen-

¹⁸¹ Siehe u. a. v. *Beckerath* in Kirchhof, § 15a EStG, Rz. 14, v. *Beckerath* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15a EStG, Rz. B 426 und B 427, *Binz/Sorg*, GmbH & Co. KG, S. 454, *Bitz* in Littmann, § 15a EStG, Rz. 6, *Bordewin*, DStR 1994, S. 676, *Brönnner*, Besteuerung, S. 347, *Carlé/Bauschatz*, FR 2002, S. 1159, *Demuth*, KÖSDI 2008, S. 16179, *Dötsch*, FS Spindler, S. 601, *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 85, *Emmerich* in Horn, § 120 HGB, Rz. 28, *Engelberth*, NWB 2011, S. 1810, v. *Falkenhausen/Schneider*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 22, Rz. 52, *Förschle/Hoffmann* in Beck Bil-Komm., § 247 HGB, Rz. 160, *Frystatzki*, EStB 2006, S. 343, v. *Gerkan/Haas* in Röhrich/Graf v. Westphalen, § 120 HGB, Rz. 17, *Gocke/Rogall*, FS Schaumburg, S. 347 f. und 349, *Helde* in Mueller-Thuns, S. 533, *Heißenberg*, KÖSDI 2001, S. 12951, *Heuermann* in Blümich, § 15a EStG, Rz. 38, *Hoffmann*, StuB 2009, S. 408, *Hoffmann/Weidenhammer* in Müller/Hoffmann, § 5, Rz. 68, *Hollatz*, DStR 1994, S. 1675, *Hopt* in Baumbach/Hopt, § 120 HGB, Rz. 20, *Jestädt*, DStR 1992, S. 415 und 417, *Kahle*, DStZ 2010, S. 722, *Kahle*, FR 2010, S. 775, *Kirsch* in Preißer/Pung, S. 201, Rz. 9, *Koller* in Koller/Roth/Morck, § 120 HGB, Rz. 8, *Korn* in Korn, § 15a EStG, Rz. 29, *Korn*, KÖSDI 1994, S. 9909, *Kübler*, DB 1972, S. 943, *Lanfermann*, FS Ludewig, S. 556, *Ley*, KÖSDI 2002, S. 13462, *Ley*, DStR 2009, S. 614, *Lüdemann* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15a EStG, Rz. 89, *Martens* in Schlegelberger, § 120 HGB, Rz. 18 und 36, *Priester*, Vertragsgestaltung, S. 31, *Rodewald*, BB 1997, S. 763, *Rodewald*, GmbHR 1998, S. 524, *Schäfer* in Habersack/Schäfer, § 120 HGB, Rz. 57, *Schäfer* in Staub, § 120 HGB, Rz. 57, *Schäfers* in Bordewin/Brandt, § 15a EStG, Rz. 386 und 413, *Schopp*, BB 1987, S. 582 und 584, *Schwer*, StBp 2003, S. 162 f., *Sudhoff/Sudhoff*, DB 1982, S. 1238, *Vinken et al.*, BilMoG, S. 202, *Wiedemann*, FS Odersky, S. 930, *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel L, Rz. 527, und Kapitel D, Rz. 1915, *Willenkemper*, BB 1991, S. 1909, *Zimmermann/Hottmann et al.*, Personengesellschaft, S. 175, Rz. 136. Nach Auffassung von *Hefermehl* handelt es sich in der Regel um ein Beteiligungskonto, wenn auf diesem auch Verluste gebucht werden, siehe *Hefermehl*, FS Westermann, S. 239. So auch *Küting/Kessler*, BB 1994, S. 2105, nach deren Auffassung es bei der Unterscheidung zwischen Eigen- und Fremdkapital darauf ankommt, ob das hingegebene Kapital als Risikoträger bzw. „Verlustpuffer“ fungiert. So auch *Oppenländer*, DStR 1999, S. 941 f. Lediglich indirekt auch *Psaroudakis* in Heidel/Schall, § 120 HGB, Rz. 4, *Sommer*, Gesellschaftsverträge, S. 19, im Zusammenhang mit der Qualifikation eines Rücklagenkontos, *Wälzholz*, DStR 2011, S. 1816, *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht, S. 369.

¹⁸² Siehe *Heuermann* in Blümich, § 15a EStG, Rz. 38, *Korn* in Korn, § 15a EStG, Rz. 29, unter Bezug auf die einschlägige Rechtsprechung, *Korn/Strahl* in Korn, § 6 EStG, Rz. 497, *Lüdemann* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15a EStG, Rz. 88, *Schäfers* in Bordewin/Brandt, § 15a EStG, Rz. 413.

¹⁸³ Siehe *Wacker* in Schmidt, § 15a EStG, Rz. 87.

und Fremdkapital unterscheiden.¹⁸⁴ Namentlich handelt es sich einerseits um das Risiko des Verlustes. Während ein Darlehen durch eine unbedingte Rückzahlungspflicht gekennzeichnet ist, kann das Eigenkapital durch Verluste aufgezehrt werden.¹⁸⁵ Der Gesellschaft überlassenes Kapital qualifiziert sich daher stets als Eigenkapital, wenn Verluste mit diesem zu verrechnen sind.¹⁸⁶ Andererseits unterscheidet sich das Eigenkapital vom Fremdkapital in dessen Nachrangigkeit bei der Rückzahlung.¹⁸⁷ Beide Ausprägungen der Verlustdeckung werden in Abschnitt V dieses Teils erläutert.¹⁸⁸

C. Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hat die Grundsätze des BFH zur steuerlichen Abgrenzung eines Kapitalkontos von einem Darlehenskonto übernommen und erkennt die Verlustverrechnung als entscheidendes Kriterium an.

Gemäß den Ausführungen im BMF-Schreiben vom 30.05.1997 zur Bestimmung des Umfangs des Kapitalkontos für Zwecke des § 15a EStG spricht bei der Abgrenzung eines Kapitalkontos von einem Darlehenskonto die Verbuchung von Verlusten auf dem zu beurteilenden Gesellschafterkonto grundsätzlich für das Vorliegen eines Kapitalkontos.¹⁸⁹ Die Verrechnung von Verlusten ist demnach als wesentliches Indiz zu werten.¹⁹⁰ Gleiches gilt im Zusammenhang mit der steuerlichen Behandlung einer Einbringung von zum Privatvermögen gehörender Wirtschaftsgüter in das betriebliche Gesamtvermögen einer Personengesellschaft. Eine Gegenleistung in Form

¹⁸⁴ Siehe *Huber*, Vermögensanteil, S. 236 ff., *Huber*, ZGR 1988, S. 1 ff.

¹⁸⁵ Siehe *Huber*, Vermögensanteil, S. 248 f.

¹⁸⁶ Siehe *Huber*, Vermögensanteil, S. 249.

¹⁸⁷ Siehe *Huber*, Vermögensanteil, S. 249 ff.

¹⁸⁸ Siehe S. 70 ff.

¹⁸⁹ Siehe BFM v. 30.05.1997, Az. IV B 2-S 2241a-51/93 II, BStBl. I 1997, S. 628, Tz. 4. Vgl. auch in OFD Hannover v. 07.02.2008, Az. S 2241a-96-StO 222/221, DB 2008, S. 1350.

¹⁹⁰ Siehe BFM v. 30.05.1997, Az. IV B 2-S 2241a-51/93 II, BStBl. I 1997, S. 628, Tz. 4 mit Verweis auf BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 551-554.

der Gewährung von Gesellschaftsrechten liegt gemäß den Ausführungen des BMF-Schreibens vom 11.07.2011 vor, wenn sich im Gegenzug zu der Einbringung der Kapitalanteil des Einbringenden erhöht, wobei grundsätzlich auf das handelsrechtliche Kapitalkonto des Gesellschafters abzustellen ist.¹⁹¹ Verfügt der Gesellschafter über mehrere Konten in der KG, ist die Verrechnung von Verlusten auf dem zu beurteilenden Gesellschafterkonto ein wesentliches Indiz für das Vorliegen eines Kapitalkontos.¹⁹²

D. Sonstige

Gemäß den Verlautbarungen des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW) liegt bei einer Personenhandelsgesellschaft nur dann Eigenkapital vor, wenn die von den Gesellschaftern bereitgestellten Mittel zur Verlustdeckung zur Verfügung stehen.¹⁹³

Die Ausführungen des IDW werden in den Hinweisen der Bundessteuerberaterkammer zum handelsrechtlichen Ausweis des Eigenkapitals bei Personenhandelsgesellschaften übernommen. Auch für die Bundessteuerberaterkammer gilt somit die Auffassung, dass das Kriterium der Verlustdeckung für die Qualifikation eines Kontos als Kapitalkonto entscheidend ist.¹⁹⁴

¹⁹¹ Siehe BMF v. 11.07.2011, Az. IV C 6-S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, S. 713, Tz. I.

¹⁹² Siehe BMF v. 11.07.2011, Az. IV C 6-S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, S. 713, Tz. I. 2. Die Grundsätze des BMF-Schreibens sind auch im Rahmen des § 6 Abs. 5 EStG für die Beurteilung, ob Gesellschaftsrechte gewährt werden, anwendbar. Siehe BMF v. 08.12.2011, Az. IV C 6-S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, S. 1280, Tz. 14.

¹⁹³ Siehe IDW, WPg Supplement 2012, S. 75, Rz. 13.

¹⁹⁴ Siehe Bundessteuerberaterkammer, Berufsrechtliches Hdb., S. 4.

IV. Auslegung des Kapitalkontenbegriffs

A. Gesetzliche Ausgangslage

Der Begriff des Kapitalanteils wird im HGB nicht definiert.¹⁹⁵ Aus den gesetzlichen Vorschriften ergibt sich lediglich die Zusammensetzung des Kapitalanteils. Gemäß § 120 Abs. 2 HGB wird der einem Gesellschafter zukommende Gewinn dessen Kapitalanteil zugeschrieben; ein auf den Gesellschafter entfallender Verlust sowie Entnahmen werden davon abgeschrieben.¹⁹⁶ Darüber hinaus ist der Kapitalanteil die zentrale Bezugsgröße für bestimmte Mitgliedschaftsrechte und bei der Ermittlung von deren Umfang zu berücksichtigen.¹⁹⁷

B. Grundlagen

1. Rechtsnatur des Kapitalanteils

Der Kapitalanteil eines Gesellschafters weist dessen gegenwärtigen Anteil am bilanzierten Vermögen der Gesellschaft im Vergleich zu dem der anderen Gesellschafter aus.¹⁹⁸ Er ist eine Größe bzw. Rechnungsziffer der Bilanz

¹⁹⁵ Siehe *Hopt* in Baumbach/Hopt, § 120 HGB, Rz. 12, *Weitemeyer* in Oetker, § 120 HGB, Rz. 40.

¹⁹⁶ Siehe auch *Ganssmüller*, DB 1967, S. 2103.

¹⁹⁷ Siehe zu diesem Abschnitt *Ehrlicke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 57, v. *Falkenhausen/Schneider*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 22, Rz. 1 und 3, *Huber*, Vermögensanteil, S. 175, *Priester* in MüKo HGB, § 120 HGB, Rz. 85, *Rodewald*, GmbHR 1998, S. 521, *Schäfer* in Staub, § 120 HGB, Rz. 49 und 52, *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel F, Rz. 640.

¹⁹⁸ Siehe BGH v. 20.04.1972, Az. II ZR 143/69, NJW 1972, S. 1756, *Ehrlicke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 57, v. *Falkenhausen/Schneider*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 22, Rz. 19, *Heuermann* in Blümich, § 15a EStG, Rz. 33, *Hoffmann/Weidenhammer* in Müller/Hoffmann, § 5, Rz. 72, *Huber*, Vermögensanteil, S. 218, *Huber*, ZGR 1988, S. 4 und 11, *Jestädt*, DStR 1992, S. 415, *Koller* in Koller/Roth/Morck, § 120 HGB, Rz. 7, *Plassmann*, BB 1978, S. 413, *Preißer* in Preißer/Pung, S. 420, Rz. 40, *Schäfers* in Bordewin/Brandt, § 15a EStG, Rz. 372, *Sudhoff*, NJW 1956, S. 321, *Wiedemann*, FS Odersky, S. 928, *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel D, Rz. 1915.

und wird auf dem Kapitalkonto als buchhalterisches Hilfsmittel verbucht.¹⁹⁹

Die Kapitalanteile bzw. Kapitalkonten der Gesellschafter bilden in der Summe – gegebenenfalls neben gesondert ausgewiesenen Positionen wie z. B. Rücklagen oder Gewinn- und Verlustvorträgen – das bilanzielle Eigenkapital der Gesellschaft.²⁰⁰

2. Gesetzlich vorgesehene Konten

a) Grundsatz: Variables Kapitalkonto

Neben der Regelung des § 120 Abs. 2 HGB enthält das HGB keine weiteren Vorschriften zur Ausgestaltung des Kapitalanteils. Die Kapitalanteile des Komplementärs und des Kommanditisten sind daher gem. § 120 Abs. 2 HGB i. V. m. §§ 167 Abs. 1, 161 Abs. 2 HGB jeweils auf einem einzigen Kapitalkonto bei der KG buchhalterisch abzubilden.²⁰¹

¹⁹⁹ Siehe BFH v. 27.05.1981, Az. I R 123/77, BStBl. II 1982, S. 213, BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 552. Siehe zudem *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 58, *Flume*, Personengesellschaft, S. 147 f., und *Weitemeyer* in Oetker, § 120 HGB, Rz. 41, jeweils m. w. N. Darüber hinaus vgl. auch *Ensthaler* in Bendasch, § 120 HGB, Rz. 6, v. *Falkenhausen/Schneider*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 22, Rz. 3, *Finckh* in Henssler/Strohn, § 120 HGB, Rz. 37, v. *Gerkan/Haas* in Röhrich/Graf v. Westphalen, § 120 HGB, Rz. 13, *Hopt* in Baumbach/Hopt, § 120 HGB, Rz. 12 f. m. w. N., *Priester* in MüKo HGB, § 120 HGB, Rz. 84, *Schäfer* in Staub, § 120 HGB, Rz. 50, *Sudhoff*, NJW 1956, S. 321, *Zimmermann* in Mueller-Thuns, S. 674. Zum Kapitalkonto als buchhalterisches Hilfsmittel siehe insbesondere auch v. *Beckerath* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15a EStG, Rz. B 422, *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 70.

²⁰⁰ Siehe *Hoffmann/Weidenhammer* in Müller/Hoffmann, § 5, Rz. 72, *Hopt* in Baumbach/Hopt, § 120 HGB, Rz. 3, *Schäfer* in Staub, § 120 HGB, Rz. 49.

²⁰¹ Siehe *Hopt* in Baumbach/Hopt, § 120 HGB, Rz. 18, *Huber*, Vermögensanteil, S. 177, *Stuhlfelner* in Glanegger et al., Einleitung vor §§ 120-122 HGB, Rz. 3. Das Gesetz enthält keine gesonderte und ausdrückliche Regelung über die für den Kommanditisten einzurichtenden Konten. Aus § 167 Abs. 2 HGB geht jedoch hervor, dass auch der Kommanditist über einen variablen Kapitalanteil verfügt, der auf einem variablen Kapitalkonto abzubilden ist, siehe dazu insbesondere *Oetker* in Oetker, § 167 HGB, Rz. 2, sowie *Grunewald* in MüKo HGB, § 167 HGB, Rz. 14, *Hopt* in Baumbach/Hopt, § 167 HGB, Rz. 2, *Zimmermann/Hottmann et al.*, Personengesellschaft, S. 206, Rz. 187. Siehe auch BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 552. Die Einordnung des Kapitalkontos anhand des Kriteriums der Verlustdeckung erfolgt in Abschnitt IV. D. 2 dieses Teils, S. 69 f.

Auf dem Kapitalanteil sind gem. § 120 Abs. 2 HGB grundsätzlich Gewinnanteile, Verlustanteile und (zulässige) Entnahmen jährlich zu verbuchen,²⁰² so dass die Kapitalkonten der Gesellschafter bzw. deren Bestand variabel ist.²⁰³ Auch die Einlage des Gesellschafters in das Gesamthandsvermögen ist dem Kapitalanteil bzw. dem Kapitalkonto des Gesellschafters gutzuschreiben.²⁰⁴ Der Gesetzeswortlaut führt die Einlage als Bestandteil bzw. Ausgangswert des Kapitalkontos nicht explizit auf. Sofern ein Gesellschafter jedoch eine Einlage geleistet hat, wird diese vom Gesetz als Ausgangswert unterstellt.²⁰⁵

b) *Besonderheiten in der Kommanditstellung*

Im Zusammenhang mit dem Kapitalkonto des Kommanditisten ist bei der Zuschreibung von Gewinnen die Einschränkung des § 167 Abs. 2 HGB zu beachten. Nach dieser Vorschrift darf der einem Kommanditisten zukommende Gewinn seinem Kapitalanteil bzw. Kapitalkonto nur so lange gutgeschrieben werden, bis dieses den Betrag der im Innenverhältnis vereinbarten Pflichteinlage (bedungene Einlage) erreicht.²⁰⁶ Das Kapitalkonto wird der Höhe nach mit Erreichen des Betrages der Pflichteinlage festgeschrie-

²⁰² Nur zulässige Entnahmen führen zu einer Minderung des Kapitalkontos. Unberechtigte Entnahmen sind zurückzuzahlen und auf Ebene der Gesellschaft als Forderung gegen den Gesellschafter auszuweisen, siehe *Huber*, Vermögensanteil, S. 253. Vgl. *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 57, v. *Falkenhausen/Schneider*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 22, Rz. 12, *Huber*, Vermögensanteil, S. 176 f., 218 und 236, *Priester* in MüKo HGB, § 120 HGB, Rz. 85 und 95, sowie bspw. BFH v. 27.05.1981, Az. I R 123/77, BStBl. II 1982, S. 213.

²⁰³ Siehe v. *Beckerath* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15a EStG, Rz. B 422, *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 71, *Ensthaler* in Bandasch, § 120 HGB, Rz. 5, *Hopt* in Baumbach/Hopt, § 120 HGB, Rz. 14, *Huber*, Vermögensanteil, S. 174 und 236, *IDW*, WPg Supplement 2012, S. 79, Rz. 42, *Karsten Schmidt*, Gesellschaftsrecht, S. 1544, *Wälzholz*, DStR 2011, S. 1816.

²⁰⁴ Siehe *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel F, Rz. 630.

²⁰⁵ Siehe dazu *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 71, *Hopt* in Baumbach/Hopt, § 120 HGB, Rz. 14, *Huber*, ZGR 1988, S. 4, *Weitemeyer* in Oetker, § 120 HGB, Rz. 47. So auch ausdrücklich BFH v. 16.10.2008, Az. IV R 98/06, BStBl. II 2009, S. 274.

²⁰⁶ Siehe *Huber*, Vermögensanteil, S. 255, *Koller* in Koller/Roth/Morck, § 167 HGB, Rz. 2.

ben.²⁰⁷ Es bleibt aber grundsätzlich variabel, da bspw. Verluste oder Gewinne bis zum Erreichen des Betrages der bedungenen Einlage weiterhin von dem Kapitalanteil ab- bzw. zugeschrieben werden.²⁰⁸

Aus § 167 Abs. 2 HGB ergibt sich die Notwendigkeit zur Führung eines weiteren Kontos für den Kommanditisten, auf dem die über den Betrag der bedungenen Pflichteinlage hinausgehenden Gewinnanteile gutgeschrieben werden können,²⁰⁹ das sog. Privatkonto.²¹⁰ Mit Einrichtung des Privatkontos wird zugleich die für den Kommanditisten geltende Entnahmeregeling des § 169 HGB umgesetzt. Der Kommanditist darf gemäß dieser Vorschrift keine Entnahmen zu Lasten seines Kapitalanteils vornehmen, sondern lediglich den auf ihn entfallenden Gewinnanteil, soweit dieser nicht zur Auszahlung gesperrt ist, entnehmen.²¹¹

Auf dem Privatkonto werden ausschließlich die Gewinnanteile verbucht, die der Kommanditist entnehmen darf.²¹² Die bezogenen Gewinne sind von dem Kommanditisten gem. § 169 Abs. 2 HGB nicht zurückzuzahlen. Wurden die Gewinne auf dem Privatkonto gutgeschrieben, dem Kommanditisten ausgezahlt oder mit einer Forderung der Gesellschaft verrechnet, ist der Gewinn bezogen und nicht mit auf den Kommanditisten später entfal-

²⁰⁷ Siehe auch *Oetker* in *Oetker*, § 167 HGB, Rz. 2.

²⁰⁸ Siehe *v. Falkenhausen/Schneider*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 22, Rz. 13, *Huber*, Vermögensanteil, S. 259, *Oetker* in *Oetker*, § 167 HGB, Rz. 2, BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 552.

²⁰⁹ Siehe *Oetker* in *Oetker*, § 167 HGB, Rz. 16, *Weipert* in *Joost/Strohn*, § 167 HGB, Rz. 10. Der über den Betrag der Pflichteinlage hinausgehende Gewinnanteil kann auch direkt ausbezahlt werden, siehe nur *Koller* in *Koller/Roth/Morck*, § 167 HGB, Rz. 2.

²¹⁰ Die Bezeichnung des zweiten Kontos ist nicht einheitlich und erfolgt in Anlehnung an *Gummert* in *Henssler/Strohn*, § 167 HGB, Rz. 6, und *Oetker* in *Oetker*, § 167 HGB, Rz. 24. *Grunewald* spricht bspw. von einem Darlehenskonto, siehe *Grunewald* in *MüKo HGB*, § 167 HGB, Rz. 17.

²¹¹ Siehe *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel L, Rz. 545.

²¹² Wären die Gewinne zu Entnahme gesperrt, bspw. weil der Kapitalanteil aufgrund von Verlusten gemindert ist, würden die Gewinne bis zur Auffüllung des Kapitalkontos auf diesem – und nicht auf dem Privatkonto – verbucht. Siehe in diesem Zusammenhang auch *Grunewald* in *MüKo HGB*, § 169 HGB, Rz. 8, *Weipert* in *Joost/Strohn*, § 169 HGB, Rz. 6.

lenden Verlusten zu verrechnen.²¹³ Das Guthaben auf dem Privatkonto qualifiziert sich daher als Forderung.²¹⁴

3. Einheitlichkeit des Kapitalanteils

Ein Gesellschafter kann nur einen Kapitalanteil an einer KG haben und – im Gegensatz zu einem Gesellschafter einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung gem. § 15 Abs. 2 Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG)²¹⁵ – nicht über mehrere Kapitalanteile verfügen.²¹⁶ Die Einheitlichkeit des Kapitalanteils leitet sich daraus ab, dass das Halten eines Gesellschaftsanteils bzw. die Mitgliedschaft in der Gesellschaft die Gesamtheit aller Rechte und Pflichten des Gesellschafters umfasst und

²¹³ Siehe *Oetker* in *Oetker*, § 169 HGB, Rz. 23.

²¹⁴ Siehe *Engelberth*, NWB 2011, S. 1810, *Hoffmann/Weidenhammer* in *Müller/Hoffmann*, § 5, Rz. 81, *Huber*, ZGR 1988, S. 29, *Kempermann*, DStR 2008, S. 1919, *Zimmermann/Hottmann et al.*, Personengesellschaft, S. 206, Rz. 187. Die Einordnung des Privatkontos anhand des Kriteriums der Verlustdeckung erfolgt in Abschnitt IV. D. 2 dieses Teils, S. 69 f.

²¹⁵ Siehe Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) in der im BGBl. III, Gliederungsnummer 4123-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Art. 2 Abs. 51 des Gesetzes v. 22.12.2011 (BGBl. I 2011 S. 3044) geändert worden ist.

²¹⁶ Siehe BGH v. 11.04.1957, Az. II ZR 182/55, BB 1957, S. 523, BGH v. 10.06.1963, Az. II ZR 88/61, BB 1963, S. 1077, BGH v. 20.04.1972, Az. II ZR 143/69, NJW 1972, S. 1756, BayObLG v. 29.01.2003, Az. 3Z BR 5/03, NZG 2003, S. 476. Siehe *Ehricke* in *Joost/Strohn*, § 120 HGB, Rz. 61, *Hoffmann*, StuB 2009, S. 408, *Ihrig* in *Sudhoff*, § 20, Rz. 3, *Kießling*, FS Hadding, S. 496, *Lehleiter* in *Saenger et al.*, S. 488, *Stuhlfelner* in *Glanegger et al.*, Einleitung vor §§ 120-122 HGB, Rz. 3, und *Weitemeyer* in *Oetker*, § 120 HGB, Rz. 43, jeweils m. w. N. Vgl. zudem *Joussen*, DB 1992, S. 1173 f., *Schopp*, BB 1987, S. 584. Die Einheitlichkeit des Kapitalanteils wird detailliert diskutiert in *Steinbeck*, DB 1995, S. 761 ff. Dem folgt auch die Finanzverwaltung, siehe BMF v. 11.07.2011, Az. IV C 6-S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, S. 713, Tz. I. 2. Diese Auffassung repräsentiert die herrschende Meinung. Kritiker bemängeln, dass eine tendenzielle Annäherung der Personenhandelsgesellschaften an die Kapitalgesellschaften dazu führt, dass auch ein Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft mehrere Anteile an der Gesellschaft halten könne. Siehe diesbezüglich *Ehricke* in *Joost/Strohn*, § 120 HGB, Rz. 61, *Priester* in *MüKo HGB*, § 120 HGB, Rz. 93, sowie *Stuhlfelner* in *Glanegger et al.*, Einleitung vor §§ 120-122 HGB, Rz. 3, jeweils m. w. N. Die umstrittene Frage nach der Einheitlichkeit des Kapitalanteils erstreckt sich nicht auf die Merkmale des Eigenkapitals und hat daher für die Definition des Kapitalkontos keine Auswirkungen. Ein Gesellschafterkonto würde sich auch im dem Fall, dass der Gesellschafter mehr als einen Kapitalanteil hat, nur als Kapitalkonto qualifizieren, wenn es zur Verlustdeckung herangezogen würde.

demzufolge die Aufspaltung eines Anteils in der Hand eines Gesellschafters nicht möglich ist. Der Kapitalanteil, der (lediglich) die Funktion hat, den Gesellschaftsanteil in der Bilanz abzubilden, folgt der Einheitlichkeit der Mitgliedschaft.²¹⁷

Von der Einheitlichkeit des Kapitalanteils bleibt jedoch die Möglichkeit, den Kapitalanteil buchhalterisch zu untergliedern und in der Bilanz der KG auf mehreren Kapitalkonten auszuweisen, unberührt.²¹⁸ Den Umfang des Kapitalanteils bildet dann die Summe aller Kapitalkonten.²¹⁹

C. *Verlustverrechnung als maßgebliches Kriterium*

Die eingangs formulierte Definition des Kapitalkontos als Konto, welches zur Deckung von Verlusten herangezogen werden kann, ergibt sich unter Berücksichtigung der Funktion des Eigenkapitals, die Haftung für Verluste.

1. *Anknüpfung an Charakteristika des Eigenkapitals*

*a) *Eigenkapital im HGB**

Obwohl es keine gesetzliche Definition des Kapitalanteils im Handelsrecht gibt, beschreibt das HGB den Kapitalanteil bzw. das Eigenkapital durch die Verwendung des Begriffs in verschiedenen Vorschriften.

Die Gesellschafter einer KG erfüllen ihre Pflicht, die Gesellschaft zu fördern, für gewöhnlich durch Leistung einer Einlage in das Gesellschaftsvermö-

²¹⁷ Siehe *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 61, *Joussen*, DB 1992, S. 1174, *Weitemeyer* in Oetker, § 120 HGB, Rz. 43.

²¹⁸ Siehe *Hopt* in Baumbach/Hopt, § 120 HGB, Rz. 19, *Weitemeyer* in Oetker, § 120 HGB, Rz. 52. Vgl. auch BMF v. 11.07.2011, Az. IV C 6-S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, S. 713-715, Tz. I. 2.

²¹⁹ Siehe *Döllerer*, DStR 1981, S. 22. Da nach dem gesetzlichen Leitbild der Kapitalanteil jedes Gesellschafters auf nur einem Kapitalkonto abzubilden ist, ist der Begriff des Kapitalanteils inhaltlich gleichbedeutend mit dem des Kapitalkontos. Eine weitere Differenzierung, auf welches Kapitalkonto Bezug genommen wird, ist nicht notwendig. Wird der Kapitalanteil eines Gesellschafters hingegen auf mehreren Kapitalkonten abgebildet, bedarf es zur Unterscheidung der verschiedenen Konten einer genaueren Bezeichnung bzw. Benennung der Konten.

gen.²²⁰ Diese unterliegt gem. §§ 718, 719 BGB i. V. m. §§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 3 HGB der gesamthänderischen Bindung. Der Gesellschafter hat während des Bestehens der Gesellschaft keinen Anspruch auf Rückzahlung des Kapitals.²²¹ Vorbehaltlich einer Herabsetzung der bedungenen Einlage durch Änderung des Gesellschaftsvertrages kann der Gesellschafter das Kapital nur im Rahmen der ihm eingeräumten Entnahmerechte entnehmen.²²² Wie nachfolgend skizziert, werden die Gesellschafter erst bei Beendigung der Mitgliedschaft im Wege des Ausscheidens des Gesellschafters oder der Liquidation der Gesellschaft an dem Reinvermögen der Gesellschaft (nach Tilgung sämtlicher Gesellschaftsschulden) beteiligt und der Kapitalanteil der Abschichtungs- bzw. Liquidationsbilanz wandelt sich in einen Anspruch des Gesellschafters auf Auszahlung des auf ihn entfallenden Abfindungs- bzw. Auseinandersetzungsguthabens.²²³ Die Rückzahlung der Einlage selbst ist jedoch grundsätzlich nicht vorgesehen.²²⁴ Sie wird bei Leistung durch den Gesellschafter jeweils dessen Kapitalkonto gutgeschrieben und fließt automatisch in die Berechnung des Abfindungs- bzw. Auseinandersetzungsguthabens mit ein.²²⁵ Soweit ein Gesellschafter ver-

²²⁰ Siehe *Grunewald* in MüKo HGB, § 161 HGB, Rz. 1, *Wertenbruch* in Joost/Strohn, § 105 HGB, Rz. 13.

²²¹ Siehe *Hollatz*, DStR 1994, S. 1673, *Huber*, ZGR 1988, S. 5, *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel F, Rz. 650.

²²² Siehe BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 553, und *Hollatz*, DStR 1994, S. 1673. Vgl. auch *Karsten Schmidt* in MüKo HGB, § 105 HGB, Rz. 180.

²²³ Siehe *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 85, *Huber*, Vermögensanteil, S. 182, *Hollatz*, DStR 1994, S. 1673, *Kleindiek* in Ulmer, § 247 HGB, Rz. 13, *Klöhn* in Henssler/Strohn, § 155, Rz. 5, und *Küting/Kessler*, BB 1994, S. 2105.

²²⁴ Siehe *Klöhn* in Henssler/Strohn, § 155, Rz. 5.

²²⁵ Siehe *Kamanabrou* in Oetker, § 155 HGB, Rz. 5, *Klöhn* in Henssler/Strohn, § 155, Rz. 5 und 3.

traglich zur Leistung einer Einlage verpflichtet ist,²²⁶ ist diese folglich grundsätzlich dauerhaft, bis zur Beendigung der Gesellschafterstellung, der Gesellschaft zu überlassen.²²⁷

Auf die Gesellschafter entfallende Verluste werden gem. § 120 Abs. 2 HGB i. V. m. §§ 167 Abs. 1, 161 Abs. 2 HGB dem Kapitalkonto jährlich belastet.²²⁸ Darüber hinaus nehmen die Gesellschafter im Verhältnis zu den Gläubigern eine nachrangige Stellung bei Verteilung des Gesellschaftsvermögens im Falle der Liquidation der Gesellschaft ein. Gemäß § 155 Abs. 1 HGB i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB werden die Gesellschafter an dem nach Befriedigung der Gläubiger verbleibenden Vermögen der Gesellschaft – und somit an dem Restvermögen – im Rahmen der Schlussverteilung beteiligt.²²⁹

Auch bei Ausscheiden aus der Gesellschaft hat der Gesellschafter eine nachrangige Stellung, da er gem. § 738 Abs. 1 BGB i. V. m. §§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 3 HGB als Abfindung das in der Abschichtungsbilanz ausgewiesene Kapitalkonto ausgezahlt bekommt.²³⁰ Dieses entspricht grundsätzlich der Höhe nach dem Unterschiedsbetrag zwischen den mit dem Verkehrswert anzusetzenden Aktiva und Passiva, die anteilig auf den Gesellschafter ent-

²²⁶ Ob ein Gesellschafter bei Eintritt in die Gesellschaft eine Einlage zu leisten hat, betrifft das Innenverhältnis der Gesellschafter und steht zur freien Disposition. Siehe dazu v. *Falkenhausen/Schneider*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 22, Rz. 8 f., *Finckh* in Henssler/Strohn, § 120 HGB, Rz. 40, v. *Gerkan/Haas* in Röhrich/Graf v. Westphalen, § 120 HGB, Rz. 14, *Huber*, Vermögensanteil, S. 293, oder *Priester* in MüKo HGB, § 120 HGB, Rz. 80. Anstelle einer Einlage in Geld kann ein Gesellschafter bspw. verpflichtet werden, bestimmte Dienste zu erbringen, siehe *Huber*, Vermögensanteil, S. 294.

²²⁷ Siehe zur dauerhaften Kapitalüberlassung im Sinne einer Investitionsfunktion bzw. eines „endgültigen und vorbehaltlosen Vermögensopfers“ des Gesellschafters *Wiedemann*, FS Odersky, S. 929.

²²⁸ Siehe bspw. v. *Beckerath* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15a EStG, Rz. B 422, *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 71, *Ensthaler* in Bendasch, § 120 HGB, Rz. 5.

²²⁹ Siehe *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 85, *Kamanabrou* in Oetker, § 155 HGB, Rz. 1, *Kleindiek* in Ulmer, § 247 HGB, Rz. 13, *Kübler*, DB 1972, S. 944, *Wiedemann*, FS Odersky, S. 930.

²³⁰ Siehe *Huber*, ZGR 1988, S. 7, *Piehler/Schulte*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 37, Rz. 43, *Ullmer/Schäfer* in MüKo BGB, § 738 BGB, Rz. 37, *Westermann* in Westermann/Wertenbruch, § 36, Rz. 1144a.

fallen, und somit dem anteiligen Wert an der Gesellschaft unter Berücksichtigung bzw. Minderung der auf das Aktivvermögen entfallenden Gesellschaftsschulden.²³¹

Die Rückzahlung des Kapitalanteils kann auch im Falle der Insolvenz der Gesellschaft nicht beansprucht bzw. das Guthaben zur Insolvenztabelle angemeldet werden.²³² Lediglich in dem Fall, dass nach Befriedigung sämtlicher Gläubiger in voller Höhe ein Überschuss an Vermögen verbleibt, ist dieser gem. § 199 Insolvenzordnung (InsO)²³³ an die Gesellschafter auszukehren.²³⁴

b) Wesentliche Eigenschaft: Haftung

Die vorangehende Darstellung zeigt, dass es eine allgegenwärtige Eigenschaft des Eigenkapitals ist, dem Ausgleich von Verlusten zu dienen. Etwaige Verluste werden kapitalmindernd verrechnet und Verbindlichkeiten gegenüber den Gesellschaftsgläubigern aus dem Vermögen der Gesellschaft bedient; nur das nach Befriedigung aller Gesellschaftsgläubiger verbleibende Vermögen wird bei Liquidation der Gesellschaft an die Gesellschafter ausgekehrt.²³⁵ Gleiches gilt analog beim Ausscheiden des Gesellschafters aus der Gesellschaft.²³⁶

²³¹ Siehe *Huber*, ZGR 1988, S. 7, *Piehler/Schulte*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 37, Rz. 43, *Ullmer/Schäfer* in MüKo BGB, § 738 BGB, Rz. 37, *Westermann* in Westermann/Wertenbruch, § 36, Rz. 1144a.

²³² Siehe dazu *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 59, *Kleindiek* in Ulmer, § 247 HGB, Rz. 13, *Priester* in MüKo HGB, § 120 HGB, Rz. 29.

²³³ Insolvenzordnung (InsO) v. 05.10.1994 (BGBl. I S. 2866), die zuletzt durch Art. 19 des Gesetzes v. 20.12.2011 (BGBl. I S. 2854) geändert worden ist.

²³⁴ Siehe *Pehl* in Braun, § 199 InsO, Rz. 1. Im Rahmen der Verteilung sind die Regelungen zur Auseinandersetzung im Wege der Liquidation entsprechend anzuwenden, siehe *Pehl* in Braun, § 199 InsO, Rz. 6.

²³⁵ Siehe *v. Beckerath* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15a EStG, Rz. B 427, *Helde* in Muel-ler-Thuns, S. 533, *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel D, Rz. 1665, Kapitel F, Rz. 650, und Kapitel L, Rz. 527. Vgl. zudem BFH v. 03.11.1993, Az. II R 96/91, BStBl. II 1994, S. 90.

²³⁶ Siehe *Huber*, ZGR 1988, S. 7, *Piehler/Schulte*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 37, Rz. 43, *Ullmer/Schäfer* in MüKo BGB, § 738 BGB, Rz. 37, *Westermann* in Westermann/Wertenbruch, § 36, Rz. 1144a.

Daraus folgt, dass die Einlage bzw. das Kapital eines Gesellschafters dem Risiko des Verlustes ausgesetzt ist.²³⁷ Es dient (u. a.) als Haftungsmasse und kann durch Verlustzuweisungen geschmälert, aufgezehrt und gar negativ werden (sog. Risikoübernahmefunktion des Eigenkapitals).²³⁸

Darüber hinaus kann der Gesellschafter das Guthaben auf seinem Kapitalkonto grundsätzlich nicht als Forderung geltend machen und von der Gesellschaft zur Auszahlung verlangen.²³⁹ Aufgrund der Ungewissheit hinsichtlich der Entwicklung der Gesellschaft kann er auch nicht prognostizieren, wie hoch sein Auseinandersetzungsguthaben bspw. bei Liquidation der Gesellschaft ausfallen wird. Ein Gesellschafter muss damit rechnen, dass er an den Verlusten der Gesellschaft beteiligt und die Einlage durch Verluste aufgezehrt wird.²⁴⁰ Die Beteiligung des Gesellschafters an der Gesellschaft vermittelt diesem daher keinen unentziehbaren Anspruch; gegensätzlich dazu muss er die Risiken der Gesellschaft mittragen.²⁴¹

An diese zentrale Eigenschaft des Eigenkapitals, sowohl während des Bestehens der Gesellschaft als auch im Falle der Beendigung der Gesellschaft durch Auflösung oder Insolvenz zur Haftung zur Verfügung zu stehen,²⁴² knüpft das Kriterium der Verlustdeckung zur Qualifikation von Kapitalkonten an und greift damit die ureigene und originäre Funktion des Eigenkapi-

²³⁷ Siehe *Huber*, Vermögensanteil, S. 248 f.

²³⁸ Siehe *Kübler*, DB 1972, S. 944, *Kleindiek* in Ulmer, § 247 HGB, Rz. 13, *Mellwig*, BB 1979, S. 1414, *Priester* in MüKo HGB, § 120 HGB, Rz. 29, *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel F, Rz. 650 und 660. Siehe zur Haftung der Gesellschafter in Abschnitt IV. C. 3. dieses Teils, S. 65 ff.

²³⁹ Siehe BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 552 f.

²⁴⁰ Siehe OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1727, *Kübler*, DB 1972, S. 944. Vgl. auch *Huber*, Vermögensanteil, S. 151.

²⁴¹ Siehe BFH v. 03.11.1993, Az. II R 96/91, BStBl. II 1994, S. 90. Vgl. zudem *Huber*, Vermögensanteil, S. 248, *Huber*, ZGR 1988, S. 70 f., *Jestädt*, DStR 1992, S. 417, *Kübler*, DB 1972, S. 944.

²⁴² Siehe auch *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel D, Rz. 1665.

tals einer Gesellschaft auf, wie sie in der gesetzlichen Systematik vorgegeben wird.²⁴³

c) *Gesetzliches Leitbild als Maßstab für abweichende
Kontenmodelle*

Das Kriterium der Verlustdeckung ist für die Qualifikation von Gesellschafterkonten auch heranzuziehen, wenn die Parteien ein von den gesetzlichen Regelungen abweichendes Kontenmodell vereinbaren.

Entspricht die Kontenaufteilung nicht dem gesetzlichen Leitbild, können die Konten auch grundsätzlich nicht entsprechend § 120 HGB und § 169 HGB dem Eigen- oder Fremdkapital zugeordnet werden.²⁴⁴ Sehen die Parteien bspw. im Rahmen eines Zweikontenmodells für den Kommanditisten analog zu § 167 Abs. 2 HGB vor, dass über die bedungene Kapitaleinlage hinausgehende Beträge auf einem zweiten Konto verbucht werden,²⁴⁵ kann nicht ohne weitere Prüfung davon ausgegangen werden, dass sich das zweite Konto entsprechend dem zweiten Konto im gesetzlichen System entsprechend § 169 HGB als Darlehenskonto qualifiziert.²⁴⁶ Wie im Verlauf der Ausführungen gezeigt wird, ist es durchaus gängige Praxis, ein zweites Kapitalkonto neben einem festen Kapitalkonto einzurichten.²⁴⁷

Das sich durch Auslegung der gesetzlichen Vorschriften des HGB ergebende Wesensmerkmal der Verlustdeckung von Eigenkapital ist dennoch für die Zuordnung von Gesellschafterkonten zum Eigen- und Fremdkapital heran-

²⁴³ Siehe *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 85.

²⁴⁴ Siehe BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 552, sowie BMF v. 30.05.1997, Az. IV B 2-S 2241a-51/93 II, BStBl. I 1997, S. 628, Tz. 4, *Jestädt*, DStR 1992, S. 415.

²⁴⁵ Siehe BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 551 und 553.

²⁴⁶ Siehe BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 553.

²⁴⁷ Siehe dazu in Abschnitt I. B. 3. a). i. des Teils Vier, S. 113.

zuziehen.²⁴⁸ Es sind keine Gründe ersichtlich, einen anderen Maßstab als die dem Eigenkapital durch Gesetz zugedachte Funktion zur Definition bzw. Auswahl eines geeigneten Abgrenzungskriteriums zu Grunde zu legen.²⁴⁹ Für die rechtliche Einordnung von Gesellschafterkonten ist ein aussagekräftiges Kriterium unter Berücksichtigung der für das Eigenkapital typischen Merkmale entsprechend den gesetzlichen Vorstellungen zu definieren.²⁵⁰ Das Kriterium der Verlustdeckung ist – im Vergleich zu den im weiteren Verlauf analysierten alternativen Kriterien – ein derartiges Kriterium.

2. Abgrenzung zum Fremdkapital

Aus dem wesentlichen Merkmal der Verlustdeckung des Eigenkapitals ergibt sich im Umkehrschluss, dass mit einem Anspruch, der einem Gesellschafter eine unentziehbare Forderung vermittelt, eine Verlustbeteiligung unvereinbar ist.²⁵¹

Maßgeblich für die Qualifikation eines Gesellschafterkontos als Fremdkapitalkonto ist, dass die Guthaben nicht zur Verlustdeckung herangezogen und dem Gesellschafter gegen seinen Willen entzogen werden können.²⁵² Der

²⁴⁸ Siehe insbesondere *Huber*, Vermögensanteil, S. 247. So auch, wenngleich nur indirekt, *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 85, und *Hollatz*, DStR 1994, S. 1675, dessen Auffassung zufolge der Ausgangspunkt zur Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital der Begriff des Kapitalanteils ist, der als solcher nicht dispositiv und somit zwingend zu Grunde zu legen ist.

²⁴⁹ So verfährt auch die Rechtsprechung, die ebenfalls die gesetzlichen Merkmale zur Qualifikation von Gesellschafterkonten heranzieht. Siehe bspw. BFH v. 17.12.1980, Az. II R 36/79, BStBl. II 1981, S. 326, BFH v. 27.05.1981, Az. I R 123/77, BStBl. II 1982, S. 213, BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 553, BFH v. 27.06.1996, Az. IV R 80/95, BStBl. II 1997, S. 37.

²⁵⁰ Siehe *Kleindiek* in Ulmer, § 247 HGB, Rz. 13.

²⁵¹ Siehe bspw. BFH v. 17.12.1980, Az. II R 36/79, BStBl. II 1981, S. 326, OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1727, BFH v. 03.11.1993, Az. II R 96/91, BStBl. II 1994, S. 90, BFH v. 27.06.1996, Az. IV R 80/95, BStBl. II 1997, S. 37, BFH v. 26.06.2007, Az. IV R 29/06, BStBl. II 2008, S. 105, BFH v. 15.05.2008, Az. IV R 46/05, BStBl. II 2008, S. 814, sowie *Huber*, Vermögensanteil, S. 248, und *Ley*, DStR 2009, S. 614.

²⁵² Siehe BFH v. 03.12.1980, Az. II R 66/77, BStBl. II 1981, S. 272, BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 553, BFH v. 26.06.2007, Az. IV R 29/06, BStBl. II 2008, S. 105, sowie *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 85.

BGH hat im Zusammenhang mit der Frage, ob ein als Darlehenskonto in der Bilanz der Gesellschaft ausgewiesenes Gesellschafterkonto auch tatsächlich dem Fremdkapital zuzuordnen ist, mit Urteil vom 23.02.1978 entschieden, dass – im Gegensatz zu einem Konto des Eigenkapitals, dessen Guthaben zur Deckung von Verlusten zur Verfügung steht – „auf den Darlehenskonten [dem Gesellschafter] eben gerade Ansprüche eingeräumt werden sollen, die nach vollzogener Gutschrift – selbst bei Verlusten der Gesellschaft – nicht mehr entzogen werden können.“²⁵³

Ist ein Gesellschafterkonto dem Fremdkapital zuzuordnen, vermindert sich bzw. erlischt die Verbindlichkeit grundsätzlich nur entsprechend den Regelungen zum Erlöschen eines Schuldverhältnisses gem. §§ 362 ff. BGB,²⁵⁴ bspw. durch Rückzahlung der Gesellschaft.²⁵⁵ Die Rückzahlung der Verbindlichkeit hat ohne Rücksicht auf etwaige auf Ebene der Gesellschaft angefallene Verluste zu erfolgen; es findet keine Verrechnung von Fremdkapitalien mit den Verlusten der KG, sondern eine Rückzahlung in voller Höhe statt.²⁵⁶ Gemäß § 488 Abs. 1 S. 2 BGB ist bspw. die im Rahmen des Darlehensverhältnisses erlangte Darlehenssumme bei Fälligkeit ungemindert zurückzuzahlen.²⁵⁷ Der Bestand einer Forderung wird von der vermögensmäßigen Entwicklung der Gesellschaft folglich nicht berührt.²⁵⁸

Im Rahmen der Auseinandersetzung der Gesellschaft bleibt die Forderung des Gesellschafters bestehen und fließt grundsätzlich nicht mit in das

²⁵³ BGH v. 23.02.1978, Az. II ZR 145/76, BB 1978, S. 631.

²⁵⁴ Siehe BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 553, oder BFH v. 03.11.1993, Az. II R 96/91, BStBl. II 1994, S. 90, und *Hollatz*, DStR 1994, S. 1673.

²⁵⁵ Siehe *Salje*, DB 1978, S. 1115.

²⁵⁶ Siehe dazu *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 85, *Hollatz*, DStR 1994, S. 1673, *Weitemeyer* in Oetker, § 120 HGB, Rz. 56, und BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 553.

²⁵⁷ Siehe *Berger* in Jauernig, § 488 BGB, Rz. 25.

²⁵⁸ Siehe *Salje*, DB 1978, S. 1115.

Auseinandersetzungsguthaben ein,²⁵⁹ da gem. § 155 Abs. 1 HGB i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB nur das nach Berichtigung der Schulden verbleibende Vermögen verteilt wird und die Forderung als „Schuld“ vor Verteilung des Reinvermögens zu befriedigen ist.²⁶⁰ Die Forderung eines Gesellschafters ist daher spätestens im Falle der Auseinandersetzung bzw. der Insolvenz der Gesellschaft zurückzuzahlen.²⁶¹ Zudem kann die Forderung grundsätzlich unabhängig von der Ermittlung des Auseinandersetzungsguthabens geltend gemacht werden und tritt selbstständig neben den Anspruch auf Zahlung des Abfindungs- bzw. Auseinandersetzungsguthabens.²⁶² Es kommt jeweils allenfalls eine Verrechnung des Abfindungs- bzw. Auseinandersetzungsguthabens mit der Forderung in Betracht.²⁶³ Auch im Falle der Insolvenz kann der Gesellschafter seine Forderung gegenüber der Gesellschaft gem. §§ 38 f., 174 InsO geltend machen und als Insolvenzforderung zur Tabelle anmelden, so dass sie grundsätzlich vor Verteilung des Reinvermögens an die Gesellschafter zu befriedigen ist.²⁶⁴

²⁵⁹ Siehe BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 552, *Hollatz*, DStR 1994, S. 1673, und *Huber*, Vermögensanteil, S. 250.

²⁶⁰ Siehe *Huber*, Vermögensanteil, S. 250, *Kübler*, DB 1972, S. 944, *Salje*, DB 1978, S. 1115, *Schopp*, BB 1987, S. 582. Vgl. zudem BFH v. 03.11.1993, Az. II R 96/91, BStBl. II 1994, S. 90, oder BFH v. 26.06.2007, Az. IV R 29/06, BStBl. II 2008, S. 105. So war bspw. im Urteil des BGH v. 23.02.1978 das Guthaben des Darlehenskontos vorrangig auszubezahlen und nicht im Rahmen der Ermittlung des Abfindungsguthabens zu berücksichtigen. Siehe BGH v. 23.02.1978, Az. II ZR 145/76, BB 1978, S. 630-632.

²⁶¹ Siehe *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel L, Rz. 554.

²⁶² Siehe *Piehler/Schulte*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 37, Rz. 42.

²⁶³ Siehe bspw. BFH v. 27.06.1996, Az. IV R 80/95, BStBl. II 1997, S. 37, BFH v. 04.05.2000, Az. IV R 16/99, BStBl. II 2001, S. 173, BFH v. 05.06.2002, Az. I R 81/00, BStBl. II 2004, S. 346, sowie *Rodewald*, BB 1997, S. 763.

²⁶⁴ Siehe *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 85, *Hollatz*, DStR 1994, S. 1673, *Huber*, Vermögensanteil, S. 250, *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel L, Rz. 499, sowie BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 552. Zu berücksichtigen ist aber bspw. im Falle einer GmbH & Co. KG § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO, wonach Forderungen der Gesellschafter aus Gesellschafterdarlehen im Rang nach den übrigen Forderungen der Insolvenzgläubiger berichtet werden.

3. (Keine) Haftungsfunktion des Eigenkapitals bei der KG

Das Kriterium der Verlustdeckung ist für die Qualifikation eines Gesellschafterkontos als Kapitalkonto maßgeblich, weil es an die Verlustdeckung bzw. Haftungsfunktion des Eigenkapitals als dessen wesentliche Eigenschaft anknüpft. Dies gilt trotz der Tatsache, dass im Anwendungsbereich der KG die Haftungsfunktion des Eigenkapitals zum Schutze der Gläubiger zu vernachlässigen ist.

Die §§ 120, 155 HGB sowie die gesetzlich vorgesehenen, eigenkapitalerhaltenden Entnahmebeschränkungen sind gem. § 109 HGB i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB sowie § 163 HGB dispositiv und können von den Parteien abbedungen werden.²⁶⁵ Das grundsätzliche Recht des Komplementärs auf Vollausschüttung des ihm zugewiesenen Gewinnes gem. § 122 HGB i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB wird zwar zu Gunsten des Erhalts der Kapitalbasis der KG durch diverse Regelungen eingeschränkt.²⁶⁶ Der Komplementär kann bspw. den über die Mindestrendite hinausgehenden Gewinnanteil gem. § 122 Abs. 1 Hs. 2 HGB i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB nur entnehmen, wenn der Gesellschaft durch die Entnahme nicht geschadet wird.²⁶⁷ Zudem sind über den Gewinnanteil hinausgehende Entnahmen gem. § 122 Abs. 2 HGB i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB grundsätzlich nur mit Einwilligung aller Gesellschafter zulässig. Auch der Kommanditist hat zur Sicherung der Kapitalgrundlage der Gesellschaft gem. § 169 Abs. 1 S. 2 HGB nur einen Anspruch auf Auszahlung des auf ihn entfallenden entnahmefähigen Gewinnes, soweit die Einlage nicht durch Verluste gemindert ist.²⁶⁸ Dass diese Regelun-

²⁶⁵ Siehe auch *Ehricke* in Joost/Strohn, § 122 HGB, Rz. 50, mit Bezug auf das Entnahmerecht des Komplementärs, sowie *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht, S. 359.

²⁶⁶ Siehe v. *Falkenhausen/Schneider*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 24, Rz. 37, *Priester* in MüKo HGB, § 122 HGB, Rz. 1, *Weitemeyer* in Oetker, § 122 HGB, Rz. 1.

²⁶⁷ Zur Definition eines offenbaren Schadens siehe z. B. *Weitemeyer* in Oetker, § 122 HGB, Rz. 30 ff.

²⁶⁸ Siehe *Hopt* in Baumbach/Hopt, § 169 HGB, Rz. 1, *Oetker* in Oetker, § 169 HGB, Rz. 1 und 5.

gen kein zwingendes Recht sind, zeigt jedoch, dass ihnen keine Gläubigerschutzfunktion zukommt.²⁶⁹ Dem Gläubigerschutz wird bereits durch die nicht zur Disposition stehende Haftung der Gesellschafter gem. § 128 HGB i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB und §§ 171, 172 HGB zur Genüge Rechnung getragen.²⁷⁰ Denn die Haftung der KG ist abweichend zur beschränkten Haftung einer Kapitalgesellschaft gem. § 13 Abs. 2 GmbHG bzw. § 1 Abs. 1 AktG nicht auf das Vermögen der Gesellschaft beschränkt. Darüber hinaus haftet der Komplementär den Gläubigern der Gesellschaft gegenüber gem. § 128 HGB i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB dauerhaft persönlich und unbeschränkt, der Kommanditist haftet gem. §§ 171 Abs. 1 S. 1 Hs. 1, 172 Abs. 4 HGB grundsätzlich in Höhe der Haftsumme beschränkt und bis zur Leistung der im Innenverhältnis bedungenen Pflichteinlage sowie nach Rückzahlung der Pflichteinlage persönlich.²⁷¹ Die KG braucht daher weder ein bestimmtes Kapital vorzuweisen noch zu erhalten.²⁷²

Obschon die Ansprüche der Gläubiger nicht nur durch das Gesellschaftsvermögen gesichert werden und die Haftungsfunktion des Eigenkapitals aufgrund dessen an Relevanz verliert, ermöglicht das Kriterium der Verlustdeckung eine eindeutige Qualifikation von Kapitalkonten. Dafür spricht

²⁶⁹ Siehe z. B. v. *Falkenhausen/Schneider*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 24, Rz. 39, oder auch *Hopt* in *Baumbach/Hopt*, § 169 HGB, Rz. 1, jeweils im Zusammenhang mit § 169 Abs. 1 S. 2 HGB.

²⁷⁰ Siehe *Grunewald* in *MüKo HGB*, § 169 HGB, Rz. 9, sowie *Hopt* in *Baumbach/Hopt*, § 169 HGB, Rz. 1, jeweils in Bezug auf die beschränkte Haftung des Kommanditisten. So auch *Karsten Schmidt*, Gesellschaftsrecht, S. 518 und 541, im Zusammenhang mit dem Komplementär. Nach dessen Ausführungen dient die persönliche Haftung als „eigenkapitalersetzende Personalsicherheit“. Vgl. auch *Hopt* in *Baumbach/Hopt*, § 122 HGB, Rz. 3, *Klunzinger*, Gesellschaftsrecht, S. 109, *Küting/Kessler*, BB 1994, S. 2105, *Oppenländer*, DStR 1999, S. 939, *Priester* in *MüKo HGB*, § 122 HGB, Rz. 47, *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht, S. 360.

²⁷¹ Die KG haftet daneben nach § 124 HGB i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB mit dem Gesellschaftsvermögen. Siehe *Sänger*, Gesellschaftsrecht, S. 184. Die Gläubiger einer KG können direkt auf die Gesellschafter zugreifen oder zuvor die Gesellschaft in Anspruch nehmen, siehe *Duif/Martin/Wiegmann*, Bilanzierung, S. 61, *Eisenhardt*, Gesellschaftsrecht, S. 217, *Ensthaler* in *Ensthaler/Fahse*, § 128 HGB, Rz. 3 ff., *Schäfer*, Gesellschaftsrecht, S. 32, *Taeger*, Gesellschaftsrecht, S. 68, *Wiedemann*, FS Odersky, S. 926.

²⁷² Siehe *Weitemeyer* in *Oetker*, § 122 HGB, Rz. 36, und bspw. BGH v. 12.03.2013, Az. II ZR 73/11, DStR 2013, S. 1297.

grundsätzlich, dass das Eigenkapital – unabhängig von einer den Gläubiger schützenden Funktion – zur Verlustverrechnung dient und damit eine Abgrenzung zum Fremdkapital ermöglicht. Das wird aus der Sicht eines Fremdkapitalgebers deutlich: Im vorangehenden Abschnitt wurde dargestellt, dass die Verrechnung von Verlusten mit unentziehbaren (schuldrechtlich begründeten) Ansprüchen mit dem Charakter des Fremdkapitals unvereinbar und ausgeschlossen ist.²⁷³ Ein Darlehen zeichnet sich gerade dadurch aus, dass – unabhängig von der Haftungsposition des Gesellschafters – ein Anspruch auf ungeminderte Rückzahlung des überlassenen Kapitals besteht.²⁷⁴ Stellt ein Gesellschafter der KG ein Darlehen zur Verfügung, wird dieser ungeachtet etwaiger (dispositiver) Vorschriften im Gesetz daher eine Beteiligung des Darlehens an den Verlusten der Gesellschaft nicht hinnehmen. Das sich durch Auslegung der – wenngleich nur dispositiven – Vorschriften des Gesetzes ergebende Wesensmerkmal der Verlustdeckung als Kriterium zur Definition eines Gesellschafterkontos als Kapitalkonto ist daher maßgeblich.

D. Zwischenergebnis

1. Qualifikation als Kapitalkonto

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass für die rechtliche Einordnung eines Gesellschafterkontos entscheidend ist, ob Verluste auf dem zu qualifizierenden Gesellschafterkonto verrechnet werden können. Insofern wird der Auffassung *Hubers* gefolgt.²⁷⁵ Haft- und damit Eigenkapital liegt dem Willen

²⁷³ Siehe S. 62 ff. Siehe BGH v. 23.02.1978, Az. II ZR 145/76, BB 1978, S. 631, sowie BFH v. 03.11.1993, Az. II R 96/91, BStBl. II 1994, S. 90, BFH v. 27.06.1996, Az. IV R 80/95, BStBl. II 1997, S. 37, OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1727, BFH v. 26.06.2007, Az. IV R 29/06, BStBl. II 2008, S. 105, FG Nürnberg v. 22.10.2008, Az. 7 K 318/2007, EFG 2009, S. 2020. Vgl. auch *Huber*, Vermögensanteil, S. 248, *Kübler*, DB 1972, S. 944, *Ley*, DStR 2009, S. 614, *Rodewald*, BB 1997, S. 763, *Wiedemann*, FS Odersky, S. 935.

²⁷⁴ Siehe *Huber*, Vermögensanteil, S. 248.

²⁷⁵ Siehe *Huber*, Vermögensanteil, S. 249.

der Gesellschafter entsprechend vor, wenn eine Verlustbeteiligung gegeben ist.²⁷⁶ Dabei ist es ausreichend, wenn die Möglichkeit einer Verlustdeckung gegeben ist,²⁷⁷ da bereits dann ein unentziehbarer Anspruch nicht eingeräumt wird.²⁷⁸

Ist dies nicht der Fall und ist bspw. der Gesellschaft überlassenes Kapital ungemindert an den Gesellschafter zurückzuzahlen, können die Guthaben dem Gesellschafter gegen seinen Willen nicht entzogen werden und das Darlehen ist als Darlehenskonto zu qualifizieren.²⁷⁹

Das Kriterium der Verlustdeckung orientiert sich an dem gesetzlichen Leitbild des HGB, wonach sich der Kapitalanteil eines Gesellschafters aus der ursprünglichen Einlage sowie Entnahmen, Gewinnen und Verlusten zusammensetzt. Etwaige Verluste vermindern gem. § 120 Abs. 2 HGB i. V. m. §§ 167 Abs. 1, 161 Abs. 2 HGB den gegenwärtigen Stand der Einlage des Gesellschafters und das Kapital dient der Befriedigung der Gesellschaftsgläubiger. Folglich wird das nach der gesetzlichen Vorstellung typische Merkmal des Eigenkapitals, die Haftungsfunktion, aufgegriffen und für die Qualifikation von Kapitalkonten zu Grunde gelegt.²⁸⁰ Auch der BFH rechtfertigte wiederholt die Verbuchung von Verlusten auf einem Gesellschafterkonto unter Rückgriff auf § 120 Abs. 2 HGB als Abgrenzungskriterium, da diese gemäß der zuvor zitierten Vorschrift den Kapitalanteil mindern.²⁸¹

²⁷⁶ Siehe *Weitemeyer* in Oetker, § 120 HGB, Rz. 56, *Priester* in MüKo HGB, § 120 HGB, Rz. 29.

²⁷⁷ Siehe BFH v. 17.12.1980, Az. II R 36/79, BStBl. II 1981, S. 326. Das zu qualifizierende Konto war ein Kapitalkonto, weil es nach den Regelungen des Gesellschaftsvertrages zur Aufnahme von Verlusten diente. Tatsächlich wurden keine Verluste verbucht, da bis dahin keine angefallen waren. Ähnlich war der Sachverhalt auch im Urteil des BFH v. 27.06.1996. Siehe BFH v. 27.06.1996, Az. IV R 80/95, BStBl. II 1997, S. 37.

²⁷⁸ Siehe *Ley*, KÖSDI 1992, S. 9155.

²⁷⁹ Siehe *Huber*, Vermögensanteil, S. 249, *Wüllenkemper*, BB 1991, S. 1909.

²⁸⁰ Siehe *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 85.

²⁸¹ Siehe BFH v. 17.12.1980, Az. II R 36/79, BStBl. II 1981, S. 326, BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 553, BFH v. 27.05.1981, Az. I R 123/77, BStBl. II 1982, S. 213. Vgl. auch *Hollatz*, DStR 1994, S. 1675.

Obschon die Haftungsfunktion des Eigenkapitals aufgrund der – im Falle des Kommanditisten beschränkten – persönlichen Haftung der Gesellschafter im Lichte des Gläubigerschutzes zu vernachlässigen ist, ist auf das Kriterium der Verlustdeckung abzustellen, da die Beteiligung von Guthaben des Fremdkapitals an den Verlusten der Gesellschaft mit dem Wesen einer Forderung unvereinbar ist.

2. Anwendung auf das gesetzliche Kontensystem

In Bezug auf die für die Gesellschafter gesetzlich vorgesehenen Konten bedeuten die obigen Ausführungen, dass sich das variable, den Kapitalanteil des Gesellschafters abbildende Konto aufgrund der laufenden Verrechnung mit Verlusten gem. § 120 Abs. 2 HGB i. V. m. §§ 167 Abs. 1, 161 Abs. 2 HGB als Kapitalkonto qualifiziert.

Auf dem für den Kommanditisten zu führenden Privatkonto werden ausschließlich entnahmefähige Gewinnanteile verbucht,²⁸² die durch die Gutschrift auf dem Privatkonto als im Sinne des § 169 Abs. 2 HGB bezogen gelten und der Gesellschaft nicht mehr zurückzuzahlen sind.²⁸³ Das gilt insbesondere auch im Falle späterer Verluste, so dass eine Verrechnung von Verlusten auf diesem Konto ausscheidet. Das Privatkonto ist daher ein beim Fremdkapital auszuweisendes Verbindlichkeitskonto, das dem Kommanditisten einen unentziehbaren Anspruch vermittelt.²⁸⁴ Der Kommanditist hat das Recht, sich die Guthaben auf dem Privatkonto ohne zeitliche Beschränkung auszahlen zu lassen; sie stellen eine allzeit fällige Forderung des Kommanditisten gegenüber der KG dar und sind spätestens bei Been-

²⁸² Siehe Fn. 211.

²⁸³ Gleiches gilt bei Auszahlung der Gewinne, siehe *Fahse* in *Bandasch*, § 169 HGB, Rz. 8, *Grunewald* in *MüKo HGB*, § 169 HGB, Rz. 12.

²⁸⁴ Siehe *Engelberth*, NWB 2011, S. 1810, *Hoffmann/Weidenhammer* in *Müller/Hoffmann*, § 5, Rz. 81, *Huber*, ZGR 1988, S. 29, *Zimmermann/Hottmann et al.*, Personengesellschaft, S. 206, Rz. 187.

digung der Gesellschafterstellung vorrangig und ungemindert auszubezahlen bzw. können im Rahmen der Insolvenz geltend gemacht werden.²⁸⁵

V. Umfang der Verlustdeckung

In diesem Abschnitt wird erörtert, in welchem Umfang ein Gesellschafterkonto zur Verlustdeckung herangezogen werden kann bzw. muss, um die Verlustdeckungsfunktion des Eigenkapitals hinreichend zu erfüllen. Dies ist notwendig, da das Eigenkapital auf unterschiedliche Weise haften kann. Im gesetzlichen System ist vorgesehen, dass gem. § 120 Abs. 2 HGB i. V. m. §§ 167 Abs. 1, 161 Abs. 2 HGB und § 155 HGB i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB Verluste laufend im Jahr ihrer Entstehung mit dem Kapitalanteil verrechnet werden und bei Beendigung der Gesellschafterstellung das Gesellschaftsvermögen nach Befriedigung der Gesellschaftsschulden an die Gesellschafter ausgezahlt wird. Die Parteien können jedoch gem. § 109 HGB i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB durch eine entsprechende gesellschaftsvertragliche Regelung von der im Gesetz vorgesehenen Verlustdeckung des Kapitalkontos abweichen. In dem Gesellschaftsvertrag kann bspw. in Form einer Ausscheidens- oder Auseinandersetzungsklausel vereinbart werden, dass Verluste nicht jährlich dem Kapitalanteil zu belasten sind, sondern während des Bestehens der Mitgliedschaft auf einem gesonderten Konto verbucht werden und erst im Zeitpunkt der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses mit dem Kapitalanteil verrechnet werden.²⁸⁶

²⁸⁵ Siehe *Dötsch*, FS Spindler, S. 597 f., *Grunewald* in MüKo HGB, § 167 HGB, Rz. 17, *Huber*, ZGR 1988, S. 35, *Lüdemann* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15a EStG, Rz. 88, *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel F, Rz. 642.

²⁸⁶ Eine derartige Vereinbarung lag bspw. dem Urteil des BFH v. 03.12.1980 zu Grunde. Siehe BFH v. 03.12.1980, Az. II R 66/77, BStBl. II 1981, S. 282. Vgl. auch BFH v. 27.06.1996, Az. IV R 80/95, BStBl. II 1997, S. 36, BFH v. 04.05.2000, Az. IV R 16/99, BStBl. II 2001, S. 172, BFH v. 07.04.2005, Az. IV R 24/03, BStBl. II 2005, S. 599, BFH v. 26.06.2007, Az. IV R 29/06, BStBl. II 2008, S. 103 f., BFH v. 15.05.2008, Az. IV R 46/05, BStBl. II 2008, S. 813.

Das Eigenkapital einer Gesellschaft kann folglich durch Verluste aufgezehrt werden, indem Verluste im Jahr der Entstehung dem Kapitalanteil (laufend) belastet werden, Verluste final zum Zeitpunkt der Beendigung der Gesellschafterstellung mit dem Kapitalanteil verrechnet werden oder – ebenfalls bei Beendigung der Gesellschafterstellung – das Reinvermögen erst nach Befriedigung der Gesellschaftsgläubiger verteilt wird. In diesem Zusammenhang ist fraglich, ob die verschiedenen Arten der Verlustdeckung alternativ oder kumulativ vorliegen müssen, damit sich ein Gesellschafterkonto als Kapitalkonto qualifiziert.

A. *Auffassung von Rechtsprechung und Literatur*

In der Rechtsprechung und Literatur wird vorwiegend vertreten, dass die Verlustdeckung im Wege einer Art der Verlustdeckung für die Qualifikation eines Gesellschafterkontos als Kapitalkonto ausreicht.

Den Aussagen der Rechtsprechung zufolge führt – alternativ zu einer Verrechnung von Verlusten – auch die nachrangige Rückzahlung der Guthaben nach Befriedigung aller Gesellschaftsgläubiger zu einer rechtlichen Einordnung des Gesellschafterkontos als Kapitalkonto.²⁸⁷ Eigenkapital soll ebenfalls vorliegen, wenn Verluste auf einem Konto nicht laufend verrechnet werden, die Verrechnung der Verluste aber insofern final stattfindet, als die Guthaben des in Rede stehenden Kontos bei der Ermittlung des Abfindungs- oder Auseinandersetzungsguthabens mit in die Berechnung einflie-

²⁸⁷ So bspw. ausdrücklich OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1728, in Bezug auf Fremdkapital, und BFH v. 03.11.1982, Az. II R 94/80, BStBl. II 1983, S. 242. Die nachrangige Rückzahlung als Kriterium zur Qualifikation als Eigenkapital wurde vom BFH auch mit Urteil v. 26.09.1996 anerkannt. Siehe BFH v. 26.09.1996, Az. IV R 105/94, BStBl. II 1997, S. 279.

ßen.²⁸⁸ Der BFH führte in seinem Urteil vom 03.11.1982 aus, dass auf einem Gesellschafterkonto die Beteiligung des Gesellschafters ausgewiesen wird, wenn auf diesem Konto Verluste verrechnet werden oder „wenn das Kapital erst nach Befriedigung der Gesellschaftsgläubiger im Auseinandersetzungsverfahren abgerechnet wird“.²⁸⁹ Gleiches gelte im Falle des Ausscheidens des Gesellschafters hinsichtlich des Abfindungsguthabens.²⁹⁰ Die Berücksichtigung der Guthaben auf einem Konto bei der Ermittlung des Auseinandersetzungsguthabens wurde dadurch dem Kriterium der Verlustverrechnung gleichgestellt und auch in der folgenden Rechtsprechung wiederholt bestätigt.²⁹¹

Ehricke schließt sich der Meinung der Rechtsprechung an und führt aus, dass es sich bei einem Gesellschafterkonto um ein Kapitalkonto handelt, wenn das Kapital bei Auseinandersetzung der Gesellschaft mit den Verlusten verrechnet wird bzw. über das Kapital erst nach Befriedigung der Gesellschaftsgläubiger abgerechnet wird.²⁹² *Heuermann* und *Dötsch* konkretisieren in diesem Zusammenhang, dass es für die Qualifikation eines Gesellschafterkontos als Kapitalkonto ausreicht, wenn die Verrechnung der Verluste erst bei Liquidation der Gesellschaft erfolgt.²⁹³ Sofern eine laufende Verrechnung von Verlusten nicht stattfindet, genüge es, wenn im Falle des Ausscheidens des Gesellschafters oder der Liquidation der Gesellschaft das

²⁸⁸ Siehe BFH v. 04.05.2000, Az. IV R 16/99, BStBl. II 2001, S. 173, BFH v. 05.06.2002, Az. I R 81/00, BStBl. II 2004, S. 346, BFH v. 07.04.2005, Az. IV R 24/03, BStBl. II 2005, S. 601, BFH v. 26.06.2007, Az. IV R 29/06, BStBl. II 2008, S. 105, oder BFH v. 15.05.2008, Az. IV R 46/05, BStBl. II 2008, S. 814. Vgl. bspw. auch *Ley*, DStR 2009, S. 614. Gemäß BFH v. 27.06.1996, Az. IV R 80/95, BStBl. II 1997, S. 37, ist eine derartige Vereinbarung ein Hinweis für die Qualifikation als Kapitalkonto.

²⁸⁹ BFH v. 03.11.1982, Az. II R 94/80, BStBl. II 1983, S. 242.

²⁹⁰ Siehe BFH v. 03.11.1982, Az. II R 94/80, BStBl. II 1983, S. 242.

²⁹¹ Siehe bspw. BFH v. 04.05.2000, Az. IV R 16/99, BStBl. II 2001, S. 173, oder BFH v. 05.06.2002, Az. I R 81/00, BStBl. II 2004, S. 346, BFH v. 07.04.2005, Az. IV R 24/03, BStBl. II 2005, S. 601, BFH v. 26.06.2007, Az. IV R 29/06, BStBl. II 2008, S. 105.

²⁹² Siehe *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 85. Vgl. *v. Beckerath* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15a EStG, Rz. B 426, und B 427, *Bitz* in Littmann, § 15a EStG, Rz. 6, *Korn* in Korn, § 15a EStG, Rz. 29.

²⁹³ Siehe *Dötsch*, FS Spindler, S. 601 f., *Heuermann* in Blümich, § 15a EStG, Rz. 39.

Guthaben des Kontos nicht vorrangig ausgezahlt werde, sondern in die Berechnung des Abfindungsguthabens einfließe und verrechnet werde.²⁹⁴ Auch *Huber* sieht es als bezeichnend für Eigenkapital an, wenn die Guthaben eines Kontos im Falle der Liquidation oder Insolvenz der Gesellschaft nicht vorrangig an den Gesellschafter ausbezahlt sind;²⁹⁵ Eigenkapital unterscheidet sich seiner Auffassung nach vom Fremdkapital in dessen Nachrangigkeit bei der Rückzahlung.²⁹⁶

Gemäß den Erläuterungen des IDW handelt es sich hingegen nur dann um Eigenkapital, wenn Verluste auf dem Gesellschafterkonto verrechnet werden und Ansprüche der Gesellschafter bei Beendigung der Gesellschaft erst nach Befriedigung der Gesellschaftsschulden auszugleichen sind oder die Guthaben im Rahmen der Insolvenz nicht geltend gemacht werden können.²⁹⁷ Auch nach *Kirsch* soll nur dann Eigenkapital vorliegen, wenn die vom IDW genannten Kriterien kumulativ vorliegen.²⁹⁸

B. Gleichwertigkeit der Arten der Verlustdeckung

1. Verrechnung von Verlusten

a) Laufende Verrechnung (gesetzliche Konzeption)

Das Kapital eines Gesellschafters haftet für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft, indem Verluste im Jahr ihrer Entstehung mit diesem verrechnet werden.²⁹⁹ Die laufende Verrechnung von Verlusten entspricht der gesetz-

²⁹⁴ Siehe *Bitz* in Littmann, § 15a EStG, Rz. 6, *Dötsch*, FS Spindler, S. 601 f. Dem schließt sich bspw. auch *Kahle* an. Vgl. *Kahle*, FR 2010, S. 775.

²⁹⁵ Siehe *Huber*, Vermögensanteil, S. 250 und 251.

²⁹⁶ Siehe *Huber*, Vermögensanteil, S. 249 ff.

²⁹⁷ Siehe IDW, WPg Supplement 2012, S. 75, Rz. 13. Dem schließt sich die Bundessteuerberaterkammer an, siehe *Bundessteuerberaterkammer*, Berufsrechtliches Hdb., S. 4.

²⁹⁸ Siehe *Kirsch* in Preißer/Pung, S. 201, Rz. 9. Vgl. auch *Küting/Kessler*, BB 1994, S. 2105.

²⁹⁹ Siehe auch *Heuermann* in Blümich, § 15a EStG, Rz. 38, und *Küting/Kessler*, BB 1994, S. 2105.

lich vorgesehen Verlustdeckung nach § 120 Abs. 2 HGB i. V. m. §§ 167 Abs. 1, 161 Abs. 2 HGB.³⁰⁰

Beispiel 1

A ist Komplementär der AB KG, B ist Kommanditist. Beide Gesellschafter haben jeweils eine Einlage in Höhe von EUR 1.500 im Jahr 01 auf ihr Kapitalkonto bar eingezahlt. Zum Ende des Jahres 01 hat die Gesellschaft einen Verlust in Höhe von EUR 300 erwirtschaftet. Entsprechend den Regelungen im Gesellschaftsvertrag ist der Verlust im Verhältnis der Kapitalbeteiligung (50:50) auf die Gesellschafter zu verteilen.

Gemäß § 120 Abs. 2 HGB i. V. m. §§ 167 Abs. 1, 161 Abs. 2 HGB ist der Verlust in Höhe von EUR 150 jeweils von dem Kapitalanteil der Gesellschafter abzuschreiben. Das Kapitalkonto von A und B vermindert sich durch die Belastung der Verluste von EUR 1.500 auf EUR 1.350. Die Gesellschafter werden durch die Verrechnung der Verluste mit ihrer Einlage an den Verlusten der Gesellschaft beteiligt. Infolge der Verlustzuweisung verringert sich das Auseinandersetzungsguthaben der Gesellschafter gem. § 155 HGB in Höhe des abgeschriebenen Verlustes.

b) *Finale Verluste*

Abweichend von der gesetzlichen Konzeption kann im Gesellschaftsvertrag vereinbart werden, dass die Verluste erst bei Beendigung der Mitgliedschaft, mithin zum Zeitpunkt des Ausscheidens des Gesellschafters bzw. im Rahmen der Liquidation der Gesellschaft, mit dem Kapitalanteil verrechnet werden.³⁰¹ Hintergrund einer solchen Vereinbarung ist in der Regel der Wunsch der Parteien nach einem konstanten Bestand des Kapitalkontos während der Mitgliedschaft in der Gesellschaft. Die Verluste werden dann

³⁰⁰ Siehe BFH v. 17.12.1980, Az. II R 36/79, BStBl. II 1981, S. 326, BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 553, *Huber*, Vermögensanteil, S. 248.

³⁰¹ Siehe BFH v. 04.05.2000, Az. IV R 16/99, BStBl. II 2001, S. 173, BFH v. 05.06.2002, Az. I R 81/00, BStBl. II 2004, S. 346, BFH v. 07.04.2005, Az. IV R 24/03, BStBl. II 2005, S. 601, BFH v. 26.06.2007, Az. IV R 29/06, BStBl. II 2008, S. 105, oder BFH v. 15.05.2008, Az. IV R 46/05, BStBl. II 2008, S. 814. Vgl. auch *Bitz* in Littmann, § 15a EStG, Rz. 6, *Dötsch*, FS Spindler, S. 601 f., *Kahle*, FR 2010, S. 775, *Wendt*, BFH/PR 2008, S. 419.

auf einem separaten Konto verbucht, welches sich hierdurch als Kapitalkonto qualifiziert.³⁰²

Abwandlung zu Beispiel 1

Abweichend zu Beispiel 1 sind die auf die Gesellschafter entfallenden Verluste gemäß den Regelungen des Gesellschaftsvertrages nicht auf den Kapitalkonten der Gesellschafter, sondern auf gesondert zu führenden Verlustsonderkonten je Gesellschafter zu verbuchen. Im Gesellschaftsvertrag ist weiterhin geregelt, dass das Verlustsonderkonto im Auseinandersetzungs- oder Ausscheidensfall jeweils mit dem Kapitalkonto zu verrechnen ist. Die Gesellschaft wird zum Ende des Jahres 01 liquidiert.

Der im Jahr 01 erwirtschaftete Verlust der KG in Höhe von EUR 300 ist den Gesellschaftern anteilig (50:50) zuzuweisen und auf dem Verlustsonderkonto zu verbuchen. Der Stand des Kapitalkontos in Höhe von EUR 1.500 bleibt unberührt.

Im Zeitpunkt der Liquidation der Gesellschaft zum Ende des Jahres 01 ist aufgrund der im Gesellschaftsvertrag aufgenommenen Auseinandersetzungsklausel das Kapitalkonto mit dem Verlustsonderkonto zu verrechnen. Würde die Gesellschaft zum Ende des Jahres 01 liquidiert, erhielten die Gesellschafter jeweils ein um den Verlust gemindertes Auseinandersetzungsguthaben in Höhe von (EUR 1.500 ./ EUR 150) EUR 1.350.

c) *Laufende entspricht finaler Verlustverrechnung*

Das vorangehende Beispiel verdeutlicht, dass eine laufende Verrechnung von Verlusten mit einer finalen Verrechnung von Verlusten gleichzusetzen ist. Beide Arten der Verlustverrechnung führen zu einem betragsidentischen Auseinandersetzungsguthaben. Die Begründung dafür liegt im Wesen der KG. Beteiligt sich ein Gesellschafter an einer KG, kann über den Misserfolg der Gesellschaft und einem gegebenenfalls damit einhergehenden Verlust der Einlage bzw. des Kapitals erst zum Zeitpunkt der Beendigung der Mitgliedschaft in der Gesellschaft geurteilt werden.³⁰³ Ob schon in der gesetzlichen Konzeption vorgesehen ist, dass der Kapitalanteil

³⁰² Siehe zu diesem Absatz in Abschnitt I. B. 2. des Vierten Teils, S. 108 ff.

³⁰³ Siehe nur BFH v. 07.04.2005, Az. IV R 24/03, BStBl. II 2005, S. 601. Vgl. auch Huber, Vermögensanteil, S. 182 f. und 250, Kleindiek in Ulmer, § 247 HGB, Rz. 13, Martens in Schlegelberger, § 120 HGB, Rz. 36.

des Komplementärs und des Kommanditisten gem. § 120 Abs. 2 HGB i. V. m. §§ 167 Abs. 1, 161 Abs. 2 HGB laufend um Verluste gemindert wird, übernimmt der Kapitalanteil zu Zeiten des Bestehens der Gesellschaft nicht mehr als die Funktion eines Rechnungs- bzw. Merkpostens.³⁰⁴ Die Zuweisung von Verlusten begründet auch in dem Fall, dass der Kapitalanteil des Gesellschafters negativ wird, gem. § 707 BGB i. V. m. §§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 3 HGB – vorbehaltlich der Tatsache, dass der Kommanditist einen geminderten Kapitalanteil gem. § 169 Abs. 1 S. 2 Hs. 2 HGB mit künftigen Verlusten ausgleichen muss – keine Nachschusspflicht und somit keine Verbindlichkeit des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft; die Verlustzuweisung entfaltet zunächst keine materiellen Auswirkungen.³⁰⁵ Erst im Zeitpunkt der Beendigung der Mitgliedschaft durch Ausscheiden des Gesellschafters oder Liquidation der Gesellschaft kommt ein Verlust des Kapitals insofern zum Tragen, als dem Gesellschafter ein Auseinandersetzungs- bzw. Abfindungsguthaben in Höhe des um die angefallenen Verluste geminderten Liquidationsanteils, mithin sein Anteil am Reinvermögen der Gesellschaft, ausgezahlt wird.³⁰⁶

Aufgrund dieser, sich grundsätzlich erst final einstellenden Belastung des Gesellschafters mit den Verlusten der KG sind die Guthaben des Gesellschafterkontos bei einer finalen Verrechnung der Verluste gleichermaßen gesamthänderisch gebunden und dem Risiko der Verlustdeckung ausgesetzt.³⁰⁷ Im Vergleich zu einer laufenden Verrechnung von Verlusten ist

³⁰⁴ Siehe BFH v. 07.04.2005, Az. IV R 24/03, BStBl. II 2005, S. 602. Vgl. auch v. Beckerath in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15a EStG, Rz. B 422. So bereits erläutert in Abschnitt III. C. 1. des Zweiten Teils, S. 25 ff.

³⁰⁵ Siehe BFH v. 07.04.2005, Az. IV R 24/03, BStBl. II 2005, S. 602. Vgl. zudem Dötsch, FS Spindler, S. 602.

³⁰⁶ Siehe BFH v. 07.04.2005, Az. IV R 24/03, BStBl. II 2005, S. 602, BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 553. Vgl. zudem Dötsch, FS Spindler, S. 602, Kahle, FR 2010, S. 775.

³⁰⁷ Siehe BFH v. 07.04.2005, Az. IV R 24/03, BStBl. II 2005, S. 601.

lediglich der Zeitpunkt der Verlustverrechnung ein anderer.³⁰⁸ Ob die Verrechnung von Verlusten mit den Guthaben eines Gesellschafterkontos laufend oder final erfolgt, hat daher keinen Einfluss auf die Qualifikation als Kapitalkonto. Beide Arten der Verlustverrechnung führen zu einer Qualifikation als Eigenkapital,³⁰⁹ da das Kapital dem Risiko des Verlustes unterliegt. Es ist demnach ausreichend, Verluste bei der Ermittlung des Auseinandersetzungs- bzw. Abfindungsguthabens zu berücksichtigen bzw. mit dem Kapital zu saldieren.³¹⁰ Im Zusammenhang mit einem Fremdkapitalkonto wurde dies auch seitens des OLG Kölns bestätigt. Nach Aussage des Gerichts entspricht der Ausschluss der Verlustbeteiligung von Guthaben auf einem Gesellschafterkonto einer Vereinbarung, der zufolge die Guthaben im Falle des Ausscheidens des Gesellschafters ohne Rücksicht auf erlittene Verluste zurückzuzahlen sind.³¹¹

2. Rückzahlung des Kapitals

a) Nachrangige Rückzahlung (gesetzliche Konzeption)

Die Verlustdeckungsfunktion des Eigenkapitals wird gem. § 155 Abs. 1 HGB i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB auch dadurch umgesetzt, dass die Gesellschafter im Falle der Auseinandersetzung der Gesellschaft erst nach Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft an dem verbleibenden Vermögen,

³⁰⁸ Kleindiek differenziert in diesem Zusammenhang zwischen einem Perioden- und dem Totalverlust der Gesellschaft, vgl. Kleindiek in Ulmer, § 247 HGB, Rz. 13.

³⁰⁹ Siehe insbesondere BFH v. 07.04.2005, Az. IV R 24/03, BStBl. II 2005, S. 601 f., sowie Dötsch, FS Spindler, S. 602 f., Ley, DStR 2009, S. 614. Vgl. auch BFH v. 15.05.2008, Az. IV R 46/05, BStBl. II 2008, S. 814, und im Ergebnis übereinstimmend BFH v. 27.06.1996, Az. IV R 80/95, BStBl. II 1997, S. 37, BFH v. 04.05.2000, Az. IV R 16/99, BStBl. II 2001, S. 173, BFH v. 26.06.2007, Az. IV R 29/06, BStBl. II 2008, S. 105.

³¹⁰ Siehe Kahle, DStZ 2010, S. 723.

³¹¹ Siehe OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1728.

mithin an dem um etwaige Verluste geminderten Reinvermögen der Gesellschaft, partizipieren.³¹²

Das Reinvermögen wird verteilt, indem den Gesellschaftern jeweils der sich für sie aus der Liquidationsbilanz ergebende Kapitalanteil ausgezahlt wird.³¹³ Dieser entspricht dem Saldo sämtlicher, bei der Gesellschaft für ihn geführter Kapitalkonten.³¹⁴ Auf die Gesellschafter entfallende Verluste sind bei der Auszahlung des Kapitalanteils daher bereits kapitalmindernd berücksichtigt, da sie gem. § 120 Abs. 2 HGB i. V. m. §§ 167 Abs. 1, 161 Abs. 2 HGB jährlich bzw. bei Beendigung der Gesellschafterstellung von dem Kapitalanteil abzuschreiben sind und folglich in diesem aufgehen.³¹⁵

Das Guthaben eines Kontos, das im Falle des Ausscheidens des Gesellschafters oder der Liquidation der Gesellschaft erst nach Befriedigung der Gesellschaftsschulden ausgezahlt wird, fließt in die Berechnung des Abfindungsguthabens mit ein und wird in der Folge (automatisch) als Teil des Kapitalanteils um etwaig vorhandene Verluste gemindert.³¹⁶ Die Guthaben sind damit dem Risiko der Verlustdeckung ausgesetzt und als Eigenkapital zu qualifizieren.³¹⁷

³¹² Siehe *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 85, *Huber*, Vermögensanteil, S. 250 und 251, *Kübler*, DB 1972, S. 944, *Küting/Kessler*, BB 1994, S. 2105, OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1728, in Bezug auf Fremdkapital, und BFH v. 03.11.1982, Az. II R 94/80, BStBl. II 1983, S. 242, BFH v. 26.09.1996, Az. IV R 105/94, BStBl. II 1997, S. 279.

³¹³ Siehe *Klöhn* in Henssler/Strohn, § 155 HGB, Rz. 5 ff., *Karsten Schmidt* in MüKo HGB, § 155 HGB, Rz. 47. Siehe dazu auch Abschnitt IV. C. 1. a) des Dritten Teils, S. 56 ff.

³¹⁴ Siehe auch *Klöhn* in Henssler/Strohn, § 155 HGB, Rz. 7, *Koller* in Koller/Roth/Morck, § 155 HGB, Rz. 2. Siehe zur Einheitlichkeit des Kapitalanteils in Abschnitt IV. B. 3. des Dritten Teils, S. 55 f.

³¹⁵ Siehe auch *Hollatz*, DStR 1994, S. 1675.

³¹⁶ Siehe *Dötsch*, FS Spindler, S. 602.

³¹⁷ Würden sich die Guthaben als Fremdkapital qualifizieren, wären sie aufgrund § 155 Abs. 1 HGB i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB schon vorab ausgezahlt worden. So auch *Dötsch*, jurisPR-SteuerR 39/2008, Anm. 3, wonach es gegen ein Darlehenskonto spricht, wenn das zu beurteilende Konto in die Berechnung des Auseinandersetzungsguthabens mit einbezogen wird. Denn die Darlehensforderung des Gesellschafters gegen die Gesellschaft ist vorab zu verteilen und mindert damit bereits das unter den Gesellschaftern zu verteilende Auseinandersetzungsguthaben.

Gleiches gilt bei Ausscheiden des Gesellschafters aus der Gesellschaft bzw. bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft, da dem ausscheidenden Gesellschafter ebenfalls der aus der Abschichtungsbilanz zu entnehmende Anteil am Reinvermögen der Gesellschaft ausgezahlt wird und im Rahmen des Insolvenzverfahrens nur ein nach Befriedigung sämtlicher Gläubiger in voller Höhe verbleibender Überschuss an Vermögen an die Gesellschafter auszukehren ist.³¹⁸

Beispiel 2

A und B sind Komplementär bzw. Kommanditist der AB KG. Beide Gesellschafter haben ihre Pflichteinlage im Jahr 01 in Höhe von jeweils EUR 500 bar geleistet. Im Jahr 01 nimmt die Gesellschaft ein Darlehen bei der X-Bank in Höhe von EUR 600 auf, mit dem der Kauf einer Maschine finanziert wird. Die Gesellschaft erwirtschaftet in diesem Jahr einen Verlust in Höhe von EUR 800, der den Gesellschaftern vereinbarungsgemäß im Verhältnis der Kapitalanteile (50:50) zuzuweisen und auf für die Gesellschafter separat zu führenden Verlustsonderkonten zu verbuchen ist. Zum Ende des Jahres wird die Gesellschaft aufgelöst. Für die Ermittlung des Auseinandersetzungsguthabens beider Gesellschafter wurde im Gesellschaftsvertrag vereinbart, dass das Gesellschaftsvermögen entsprechend dem Verhältnis der Kapitalanteile (50:50) und nach Befriedigung der Gläubiger auszuzahlen ist.

Im Rahmen der Liquidation wird für die Maschine ein Verkaufspreis in Höhe des Buchwertes erzielt (EUR 600). Das nach Befriedigung der Darlehensschuld verbleibende Reinvermögen ist in Höhe der Verluste aufgezehrt und entspricht dem um die Verluste gemindernten Aktiva, mithin (EUR 1.600 ./. EUR 600 ./. EUR 800) EUR 200. Es wird jeweils zu 50 % an die Gesellschafter verteilt, so dass das Auseinandersetzungsguthaben jedes Gesellschafters EUR 100 beträgt. Dies entspricht betragsmäßig den Kapitalanteilen der Gesellschafter, die sich jeweils aus dem die Einlage in Höhe von EUR 500 ausweisenden Kapitalkonto und dem Verlustsonderkonto, welches sich aufgrund der Aufnahme der Verluste als Eigenkapitalkonto qualifiziert und jeweils einen Verlust in Höhe von EUR 400 ausweist, zusammensetzen.

³¹⁸ Siehe § 199 InsO, *Pehl* in Braun, § 199 InsO, Rz. 1. Im Rahmen der Verteilung sind die Regelungen zur Auseinandersetzung im Wege der Liquidation entsprechend anzuwenden, siehe *Pehl* in Braun, § 199 InsO, Rz. 6.

b) *Verlustverrechnung entspricht Rückzahlung nach Befriedigung der Gesellschaftsgläubiger*

Die Vereinbarung einer Rückzahlung des Guthabens nach Befriedigung der Gesellschaftsgläubiger im Rahmen der Auseinandersetzung der Gesellschaft erfüllt gleichermaßen die Verlustdeckungsfunktion des Eigenkapitals und steht einer Vereinbarung zur laufenden bzw. finalen Verrechnung von Verlusten gleich.³¹⁹

Die Gesellschafter nehmen – wie vorangehend verdeutlicht – sowohl bei einer laufenden bzw. finalen Verrechnung der Verluste als auch bei einer nachrangigen Rückzahlung der Guthaben eines Kontos jeweils nur an dem (um Verluste geminderten) Reinvermögen der Gesellschaft und somit am Totalverlust der Gesellschaft teil.³²⁰ Lediglich der Anknüpfungspunkt ist bei dieser getrennten Betrachtung der möglichen Ausprägungen der Verlustdeckungsfunktion des Eigenkapitals ein anderer: Während bei der Verrechnung von Verlusten auf die Kapitalkonten abgestellt wird, die in der Summe das Reinvermögen der Gesellschaft bilden,³²¹ ist im Rahmen einer nachrangigen Rückzahlung das verbleibende Vermögen nach Tilgung der Gesellschaftsschulden die Verteilungsgröße, welche der Höhe nach ebenfalls der Summe aller Kapitalkonten der Gesellschafter und somit dem Reinvermögen bzw. dem bilanziellen Eigenkapital der Gesellschaft entspricht.³²²

³¹⁹ Siehe *Kleindiek* in Ulmer, § 247 HGB, Rz. 13, und BFH v. 03.11.1982, Az. II R 94/80, BStBl. II 1983, S. 242. Das kann auch aus der Auffassung von *Dötsch* abgeleitet werden, der zufolge es ausreichend ist, wenn im Falle des Ausscheidens des Gesellschafters oder der Liquidation der Gesellschaft das Guthaben des Kontos nicht vorrangig ausbezahlt wird, sondern in die Berechnung des Abfindungsguthabens mit einfließt und verrechnet wird, siehe *Dötsch*, FS Spindler, S. 601 f.

³²⁰ Siehe *Kleindiek* in Ulmer, § 247 HGB, Rz. 13.

³²¹ Siehe *Hoffmann/Weidenhammer* in Müller/Hoffmann, § 5, Rz. 72, *Schäfer* in Staub, § 120 HGB, Rz. 49.

³²² Siehe *Bertram* in Bertram et al., § 247 HGB, Rz. 80, *Huber*, Vermögensanteil, S. 175 f. und 185, *Kahle*, DStZ 2010, S. 724.

Die Ausgangsgröße zur Ermittlung des Auseinandersetzungsguthabens ist folglich sowohl bei einer laufenden bzw. finalen Verrechnung von Verlusten als auch bei einer vereinbarten nachrangigen Rückzahlung des Kapitals jeweils das Reinvermögen der Gesellschaft, so dass beide Varianten grundsätzlich zu einem betragsidentischen Auseinandersetzungsguthaben führen. Aufgrund dieses Zusammenhangs ergänzt die Regelung zur nachrangigen Rückzahlung des Gesellschaftsvermögens als Ausprägung der Haftungsfunktion des Eigenkapitals nicht nur die sich auf laufende Unternehmensverluste beziehende Regelung des § 120 Abs. 2 HGB bzw. eine Regelung zur finalen Verrechnung von Verlusten,³²³ sondern steht diesen im Ergebnis gleich bzw. vereint gar beide Arten der Verlustdeckung.³²⁴ Nach Verschönerung des Gesellschaftsvermögens sind zunächst die Schulden der Gesellschaft zu tilgen. Im Anschluss ist das verbleibende Vermögen auf die Gesellschafter zu verteilen, mithin die sich aus der Liquidationsbilanz ergebenden Anteile am Reinvermögen auszuzahlen.³²⁵ Das laufend oder final um die Verluste geminderte Auseinandersetzungsguthaben wird folglich nachrangig und – soweit der Gesellschafter über mehrere Kapitalkonten verfügt – nach Saldierung aller Kapitalkonten an die Gesellschafter ausgezahlt.

C. Zwischenergebnis

Die vorangehenden Ausführungen und Beispiele verdeutlichen, dass die Verlustdeckung eines Kapitalkontos in ausreichendem Umfang gewährleistet ist, wenn Verluste entweder laufend dem betroffenen Gesellschafterkonto belastet werden oder alternativ das zu qualifizierende Konto in die Ermittlung des Auseinandersetzungs- oder Abfindungsguthabens mit einfließt und die Verrechnung der Verluste (erst) im Rahmen der Liquidation

³²³ Siehe *Küting/Kessler*, BB 1994, S. 2105.

³²⁴ Siehe auch *Kleindiek* in *Ulmer*, § 247 HGB, Rz. 13.

³²⁵ Siehe *Karsten Schmidt* in *MüKo HGB*, § 155 HGB, Rz. 47.

der Gesellschaft bzw. zum Zeitpunkt des Ausscheidens des Gesellschafters erfolgt.³²⁶ Der laufenden bzw. finalen Verrechnung von Verlusten steht wiederum die nachrangige Rückzahlung des Kapitals an die Gesellschafter nach Befriedigung der Gläubiger bei Liquidation der Gesellschaft oder deren Insolvenz gleich.³²⁷

Dieses Ergebnis wird von der Rechtsprechung des BFH bestätigt. So hat der BFH bspw. in dem Verfahren mit Urteil vom 03.02.1988 ein Gesellschafterkonto aufgrund einer Regelung im Gesellschaftsvertrag, nach der Verluste laufend auf dem zu qualifizierenden Konto zu verbuchen waren, als Kapitalkonto eingeordnet.³²⁸ Eine nur laufende Verrechnung der Verluste auf dem Gesellschafterkonto führte auch zu einer Einordnung als Kapitalkonto in dem Urteil des BFH vom 03.12.1980.³²⁹ Im Urteil des BFH vom 15.05.2008 wurde ein vermeintliches Darlehenskonto zudem allein wegen der im Gesellschaftsvertrag aufgenommenen Abfindungsklausel und der sich daraus ergebenden abschließenden bzw. finalen Verrechnung der Verluste mit den Guthaben des in Rede stehenden Kontos als Kapitalkonto qualifiziert.³³⁰ Zu dem gleichen Ergebnis kam der BFH im Urteil vom 07.04.2005. Das in Rede stehende Gesellschafterkonto wurde dem Eigenkapital der Gesellschaft zugeordnet, da dessen Guthaben im Ausscheidens-

³²⁶ Siehe v. *Beckerath* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15a EStG, Rz. B 427, *Bitz* in Littmann, § 15a EStG, Rz. 6, *Dötsch*, FS Spindler, S. 602, *Heuermann* in Blümich, § 15a EStG, Rz. 38, *Strahl*, KÖSDI 2009, S. 16531. Vgl. zudem BFH v. 04.05.2000, Az. IV R 16/99, BStBl. II 2001, S. 173, BFH v. 05.06.2002, Az. I R 81/00, BStBl. II 2004, S. 346, BFH v. 07.04.2005, Az. IV R 24/03, BStBl. II 2005, S. 601, BFH v. 26.06.2007, Az. IV R 29/06, BStBl. II 2008, S. 105, oder BFH v. 15.05.2008, Az. IV R 46/05, BStBl. II 2008, S. 814.

³²⁷ Siehe *Huber*, Vermögensanteil, S. 251. Vgl. auch *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 85. Vgl. darüber hinaus OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1728, in Bezug auf Fremdkapital, BFH v. 03.11.1982, Az. II R 94/80, BStBl. II 1983, S. 242, oder BFH v. 26.09.1996, Az. IV R 105/94, BStBl. II 1997, S. 279.

³²⁸ Siehe BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 553.

³²⁹ Siehe BFH v. 03.12.1980, Az. II R 66/77, BStBl. II 1981, S. 280-284.

³³⁰ Siehe BFH v. 15.05.2008, Az. IV R 46/05, BStBl. II 2008, S. 814. Vgl. auch BFH v. 26.06.2007, Az. IV R 29/06, BStBl. II 2008, S. 105, BFH v. 07.04.2005, Az. IV R 24/03, BStBl. II 2005, S. 601.

fall mit etwaigen Verlusten zu verrechnen war; eine laufende Verrechnung von Verlusten war auf dem besagten Konto hingegen nicht ausdrücklich vorgesehen.³³¹ Auch im Urteil vom 03.11.1982 traf der BFH die Aussage, dass sich ein Gesellschafterkonto als Kapitalkonto qualifiziert, wenn im Ausscheidensfall über das Kapital erst nach Befriedigung der Gesellschaftsgläubiger abgerechnet wird.³³²

VI. Alternative Kriterien

Die bisherigen Ausführungen verdeutlichen, dass für die Qualifikation eines Kapitalkontos dessen Verlustdeckung maßgeblich ist. Fraglich ist, welche Relevanz alternativen Kriterien im Rahmen des Qualifikationsprozesses zukommt.

A. Definition alternativer Kriterien

Neben dem Kriterium der Verlustdeckung können aus dem Gesetz weitere Kriterien abgeleitet werden, die den wesentypischen Charakter des Eigen- bzw. Fremdkapitals beschreiben.

Als typische Kriterien für das Eigenkapital werden oft genannt:

- Die Guthaben werden zur Ermittlung des Umfangs von (bestimmten) Mitgliedschaftsrechten, wie bspw. das Entnahmerecht gem. § 122 HGB i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB, herangezogen.³³³
- Die Guthaben werden entsprechend § 155 HGB i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB sowie § 738 BGB i. V. m. §§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 3 HGB dem Gesellschafter erst bei Ausscheiden aus der

³³¹ Siehe BFH v. 07.04.2005, Az. IV R 24/03, BStBl. II 2005, S. 599-602. Vgl. auch BFH v. 26.09.1996, Az. IV R 105/94, BStBl. II 1997, S. 277-281, und BFH v. 15.05.2008, Az. IV R 46/05, BStBl. II 2008, S. 812-815.

³³² Siehe BFH v. 03.11.1982, Az. II R 94/80, BStBl. II 1983, S. 242.

³³³ Siehe *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 85, sowie BGH v. 21.05.1952, Az. II ZR 114/51, BB 1952, S. 478, BFH v. 03.12.1980, Az. II R 66/77, BStBl. II 1981, S. 283.

Gesellschaft bzw. deren Liquidation zurückgezahlt.³³⁴ Der Gesellschafter verfügt während des Bestehens der Gesellschaft lediglich über Entnahmerechte gem. § 122 HGB i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB sowie § 169 HGB.³³⁵

- Die Guthaben werden entsprechend § 121 Abs. 1 S. 2 HGB i. V. m. § 168 Abs. 1 HGB nur verzinst, soweit die Gesellschaft einen Gewinn erwirtschaftet hat.

Fremdkapital soll sich u. a. durch die folgenden Merkmale auszeichnen:

- Die Guthaben unterliegen entsprechend § 488 Abs. 1 S. 2 BGB einer festen Verzinsung.³³⁶
- Der Gesellschafter hat analog zu § 488 Abs. 3 BGB das Recht, die Guthaben sofort abzuheben bzw. unter Einhaltung einer Kündigungsfrist zu kündigen.³³⁷
- Die Guthaben vermitteln dem Gesellschafter keine (zusätzlichen) Mitgliedschaftsrechte.³³⁸

Darüber hinaus können auch die Bezeichnung eines Gesellschafterkontos sowie die Art und Weise der Verbuchung jeweils als typisches Merkmal für Eigen- oder Fremdkapital angesehen werden, da Einlagen auf dem Kapitalkonto zu verbuchen sind bzw. Darlehen auf Darlehenskonten und Konten nur das enthalten dürfen, was sie auch bezeichnen.³³⁹

³³⁴ Siehe BGH v. 21.05.1952, Az. II ZR 114/51, BB 1952, S. 478, OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1728. Vgl. auch *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 85, *Huber*, Vermögensanteil, S. 249, und *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel L, Rz. 567.

³³⁵ Siehe BGH v. 21.05.1952, Az. II ZR 114/51, BB 1952, S. 478.

³³⁶ Siehe BGH v. 21.05.1952, Az. II ZR 114/51, BB 1952, S. 478, und z. B. v. *Falkenhausen/Schneider*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 22, Rz. 67, *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 85, *Hopt* in Baumbach/Hopt, § 120 HGB, Rz. 20.

³³⁷ Siehe *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 85, *Hopt* in Baumbach/Hopt, § 120 HGB, Rz. 20, und BGH v. 21.05.1952, Az. II ZR 114/51, BB 1952, S. 478.

³³⁸ Siehe *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 85, *Hopt* in Baumbach/Hopt, § 120 HGB, Rz. 20, BGH v. 21.05.1952, Az. II ZR 114/51, BB 1952, S. 478.

³³⁹ Siehe *Ellrott/Krämer* in Beck Bil-Komm., § 247 HGB, Rz. 6.

B. Meinungsstand

Über die Relevanz von alternativen Kriterien für die rechtliche Einordnung von Gesellschafterkonten besteht sowohl in der Rechtsprechung als auch in der Literatur keine einhellige Auffassung.

Alternative Kriterien, wie z. B. Entnahmebeschränkungen, die Bezeichnung des Kontos sowie dessen Verzinsung, traten bei der Einordnung des Gesellschafterkontos im Urteil des OLG Köln vom 11.01.2000 hinter das Kriterium der Verlustverrechnung zurück und waren für die rechtliche Einordnung nicht entscheidend. Sie wurden lediglich als Indizien zur weiteren Begründung der Zuordnungsentscheidung herangezogen.³⁴⁰ Das OLG Zweibrücken hat mit Urteil vom 05.02.2007 Kriterien wie die Bezeichnung des Kontos und dessen Verzinsung für eine rechtliche Einordnung des Kontos als Kapitalkonto als nicht ausreichend angesehen; sie hatten den Ausführungen des Gerichts zufolge nicht einmal indizielle Bedeutung. Nur die Verbuchung des Sachverhaltes wurde als schwaches Indiz gewertet.³⁴¹

In der Literatur werden als Indizien für die rechtliche Einordnung eines Gesellschafterkontos, die für sich allein genommen jedoch nicht entscheidend sein sollen, zum Teil die Bezeichnung des Kontos, dessen Verzinsung und darauf bezogene Entnahmerechte genannt.³⁴² Gleiches gilt für Kündigungsmodalitäten.³⁴³

³⁴⁰ Siehe OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1728.

³⁴¹ Siehe zu diesem Abschnitt OLG Zweibrücken v. 05.02.2007, Az. 7 U 22/06, OLGR Zweibrücken 2007, S. 323.

³⁴² Siehe v. *Falkenhausen/Schneider*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 22, Rz. 52, 66 und 67. Übereinstimmender Auffassung hinsichtlich der Verzinsung ist auch *Weitemeyer*, siehe *Weitemeyer* in Oetker, § 120 HGB, Rz. 56. Nach *Wüllenkemper* hat die Verzinsung nicht einmal indizielle Bedeutung, siehe *Wüllenkemper*, BB 1991, S. 1907.

³⁴³ Siehe v. *Falkenhausen/Schneider*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 22, Rz. 68, sowie *Weitemeyer* in Oetker, § 120 HGB, Rz. 56.

Hoffmann/Weidenhammer bspw. messen dem Kriterium der Verzinsung allerdings keine bzw. kaum Bedeutung bei.³⁴⁴ Gleiches gilt für die Verbuchung von Geschäftsvorfällen.³⁴⁵ Entsprechend der Ansicht von *Priester* sind sowohl die Bezeichnung des Gesellschafterkontos als auch Entnahmebeschränkungen und die Verzinslichkeit der Guthaben keine Kriterien zur rechtlichen Einordnung eines Gesellschafterkontos.³⁴⁶ Dem entgegen steht die von *von Beckerath* vertretene Auffassung, nach der bspw. das Fehlen einer Verzinsung für das Vorliegen von Eigenkapital sprechen soll.³⁴⁷ Nach *Wiedemann* soll es sich bei einer festen Zinsvereinbarung um ein Darlehensverhältnis, mithin um Fremdkapital, handeln.³⁴⁸ Zudem soll auf die Qualifikation als Eigenkapital hindeuten, wenn das Guthaben die Mitgliedschaftsrechte des Gesellschafters, z. B. dessen Gewinnanteil oder die Stimmrechte, erhöht.³⁴⁹ Ein Indiz für das Vorliegen von Fremdkapital ist dem entsprechend die fehlende Anknüpfung von Verwaltungsrechten an die Guthaben des einzuordnenden Gesellschafterkontos.³⁵⁰

Gemäß *Koller* ist auch die Verbuchung von Einlagen und Entnahmen als Indiz im Rahmen der rechtlichen Einordnung zu berücksichtigen.³⁵¹ Der Einfluss auf die Mitwirkungsrechte der Gesellschafter sowie der Ausweis in der Bilanz sollen hingegen unerheblich sein.³⁵²

Ehricke sieht in diesem Zusammenhang die (ausschließliche) rechtliche Einordnung eines Gesellschafterkontos anhand der für Eigen- und Fremdkapital

³⁴⁴ Siehe *Hoffmann/Weidenhammer* in Müller/Hoffmann, § 5, Rz. 68. Vgl. auch *Heuermann* in Blümich, § 15a EStG, Rz. 41.

³⁴⁵ Siehe *Hoffmann/Weidenhammer* in Müller/Hoffmann, § 5, Rz. 68.

³⁴⁶ Siehe *Priester* in MüKo HGB, § 120 HGB, Rz. 29. Zustimmung hinsichtlich der Bezeichnung *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 85, sowie (auch mit Blick auf die Verzinsung) *Koller* in Koller/Roth/Morck, § 120 HGB, Rz. 9.

³⁴⁷ Siehe v. *Beckerath* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15a EStG, Rz. B 428.

³⁴⁸ Siehe *Wiedemann*, FS Odersky, S. 930.

³⁴⁹ So v. *Beckerath* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15a EStG, Rz. B 426.

³⁵⁰ So auch *Weitemeyer* in Oetker, § 120 HGB, Rz. 56.

³⁵¹ Siehe *Koller* in Koller/Roth/Morck, § 120 HGB, Rz. 8.

³⁵² Siehe *Koller* in Koller/Roth/Morck, § 120 HGB, Rz. 9.

pital typischer Kriterien als überholt an:³⁵³ Diese Kriterien seien in der älteren Rechtsprechung und Lehre herangezogen worden und hätten nunmehr – mit Definition der Verlustdeckung als entscheidendes Kriterium – an Aussagekraft verloren.³⁵⁴ Auch *Kübler* vertritt die Auffassung, dass die Qualifikation eines Gesellschafterkontos anhand alternativer Kriterien nicht sachgerecht ist.³⁵⁵

C. Relevanz alternativer Kriterien

Die Frage nach der Relevanz von alternativen Kriterien für die Qualifikation eines Gesellschafterkontos ist grundsätzlich davon abhängig, ob ein Gesellschafterkonto zur Deckung von Verlusten herangezogen werden kann. Maßgeblich für die Beurteilung sind die Regelungen im Gesellschaftsvertrag.³⁵⁶

1. Verlustdeckung vereinbart

Wurde für ein Gesellschafterkonto im Gesellschaftsvertrag die Verlustdeckung vereinbart, ist dieses Konto als Kapitalkonto zu qualifizieren. Das Kriterium der Verlustdeckung ist maßgeblich für die Qualifikation eines Kapitalkontos und führt dazu, dass sämtliche alternative Kriterien von diesem Kriterium verdrängt werden und auf die rechtliche Einordnung eines Gesellschafterkontos keinen ausschlaggebenden Einfluss nehmen können.

Diese Ansicht wird auch von der Rechtsprechung vertreten. In dem Urteil des OLG Zweibrücken vom 05.02.2007 stellte das Gericht bspw. fest, dass der Bezeichnung eines Kontos im Rahmen der rechtlichen Einordnung noch nicht einmal indizielle Bedeutung zukommt, da die Parteien die Buchung

³⁵³ Siehe *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 85.

³⁵⁴ So erfolgte die rechtliche Einordnung des zu qualifizierenden Gesellschafterkontos ausschließlich anhand alternativer Kriterien noch in dem Urteil des BGH v. 21.05.1952, Az. II ZR 114/51, BB 1952, S. 478.

³⁵⁵ Siehe *Kübler*, DB 1972, S. 943. Vgl. auch *Hopt* in Baumbach/Hopt, § 120 HGB, Rz. 20.

³⁵⁶ Siehe dazu im Abschnitt III. des Ersten Teils, S. 12 ff.

von Verlusten auf dem in Rede stehenden Konto vereinbart hatten.³⁵⁷ Auch der BFH hat ein Gesellschafterkonto aufgrund der Verlustbuchung als Kapitalkonto qualifiziert, obwohl es – wie für Fremdkapital typisch – gewinnunabhängig zu verzinsen war.³⁵⁸ Aus diesem für Fremdkapital sprechenden Indiz war gemäß den Feststellungen des BFH aber keine zwangsläufige Schlussfolgerung zu ziehen, so dass dieses Kriterium hinter die Vereinbarung zur Verlustdeckung zurücktrat.³⁵⁹

Gleichwohl werden alternative Kriterien für die rechtliche Einordnung eines Gesellschafterkontos in der Rechtsprechung im Sinne einer Gesamtbeurteilung aller Umstände des Einzelfalls zur weiteren Bekräftigung der Zuordnungsentscheidung regelmäßig aufgegriffen und diskutiert.³⁶⁰ Der BFH sah bspw. die rechtliche Einordnung des Gesellschafterkontos zum Eigenkapital durch dessen Bezeichnung bestätigt.³⁶¹ Im Urteil vom 03.12.1980 wurde seitens des BFH dargelegt, warum Entnahmebeschränkungen – wenngleich für Eigenkapital typisch – mit der Annahme eines Darlehenskontos vereinbar sind.³⁶²

2. Verlustdeckung nicht vereinbart

Fehlt im Gesellschaftsvertrag eine Regelung zur Handhabung von Verlusten in Bezug auf das in Rede stehende Gesellschafterkonto, ist dessen rechtliche Einordnung anhand anderer Kriterien – auch anhand der alternativen

³⁵⁷ Siehe OLG Zweibrücken v. 05.02.2007, Az. 7 U 22/06, OLGR Zweibrücken 2007, S. 323.

³⁵⁸ Siehe BFH v. 15.05.2008, Az. IV R 46/05, BStBl. II 2008, S. 815.

³⁵⁹ Siehe BFH v. 15.05.2008, Az. IV R 46/05, BStBl. II 2008, S. 815.

³⁶⁰ Siehe bspw. BFH v. 17.12.1980, Az. II R 36/79, BStBl. II 1981, S. 326. Vgl. zudem BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 553, u. a. im Zusammenhang mit der Verzinsung und BFH v. 03.11.1993, Az. II R 96/91, BStBl. II 1994, S. 90, BFH v. 27.06.1996, Az. IV R 80/95, BStBl. II 1997, S. 37.

³⁶¹ Siehe BFH v. 17.12.1980, Az. II R 36/79, BStBl. II 1981, S. 326.

³⁶² Siehe BFH v. 03.12.1980, Az. II R 66/77, BStBl. II 1981, S. 282.

Kriterien – vorzunehmen.³⁶³ Zudem sind im Rahmen der Ermittlung des tatsächlichen Willens der Parteien die in Abschnitt II. B. 1. des Vierten Teils beschriebenen Zuordnungsprinzipien zu berücksichtigen.³⁶⁴

a) *Doppeldeutigkeit alternativer Kriterien*

Nachfolgend wird dargestellt, dass bei der Qualifikation eines Gesellschafterkontos anhand der eingangs dargestellten alternativen Kriterien jedoch zu beachten ist, dass diese für Eigen- und Fremdkapital nur scheinbar typisch sind und in tatsächlicher Hinsicht, bzw. ihrem wirtschaftlichen Gehalt entsprechend, sowohl im Zusammenhang mit Eigen- als auch Fremdkapital vereinbart werden können.³⁶⁵ Sie ermöglichen daher keine eindeutige Zuordnung.³⁶⁶

i. *Vorabdividende und Verzinsung*

Das Kriterium der Verzinsung ist für die Zuordnung eines Gesellschafterkontos zum Eigen- bzw. Fremdkapital nicht hinreichend aussagekräftig, da sowohl der auf den Gesellschafter entfallende Anteil am Eigenkapital faktisch in Form der Vorabdividende gem. § 121 Abs. 1 HGB i. V. m. § 168 Abs. 1 HGB als auch die Überlassung von Fremdkapital gem. §§ 110 Abs. 2, 111 Abs. 1 HGB i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB sowie § 488 Abs. 1

³⁶³ Siehe BFH v. 03.11.1982, Az. II R 94/80, BStBl. II 1983, S. 242, oder BFH v. 05.03.1991, Az. VIII R 93/84, BStBl. II 1991, S. 517, bei dem das Gesellschafterkonto anhand der Art der Verzinsung zugeordnet wurde. Vgl. auch v. *Falkenhausen/Schneider*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 22, Rz. 53.

³⁶⁴ Siehe S. 128 ff.

³⁶⁵ Siehe BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 554, und BFH v. 03.11.1993, Az. II R 96/91, BStBl. II 1994, S. 90, im Zusammenhang mit Entnahme- bzw. Kündigungsbeschränkungen. Siehe *Hoffman/Weidenhammer* in *Müller/Hoffmann*, § 5, Rz. 68, im Zusammenhang mit der Verzinsung. Vgl. zudem *Ehricke* in *Joost/Strohn*, § 120 HGB, Rz. 85, *Hopt* in *Baumbach/Hopt*, § 120 HGB, Rz. 20.

³⁶⁶ Siehe *Ehricke* in *Joost/Strohn*, § 120 HGB, Rz. 85 m. w. N.

S. 2 BGB zu verzinsen sind.³⁶⁷ Eine eindeutige rechtliche Zuordnung allein anhand dieses Kriteriums ist daher nicht möglich.³⁶⁸

ii. Entnahme und Rückzahlung bzw. Entnahmebeschränkungen und Kündigungsfristen

Gleiches gilt für die Entnahme bzw. Rückzahlung von Guthaben sowie für mit Entnahmebeschränkungen bzw. Kündigungsfristen versehene Gesellschafterkonten.

a. Entnahme und Rückzahlung

Die Auszahlung von Guthaben von einem Gesellschafterkonto kann ein gesellschaftsrechtlicher Vorgang – und somit eine Entnahme – sein, oder in Verbindung mit einem schuldrechtlich begründeten Vorgang stehen und die Rückzahlung einer Verbindlichkeit darstellen.³⁶⁹

Allein aufgrund des Zahlungsvorganges kann ein Gesellschafterkonto daher nicht mit hinreichender Sicherheit dem Eigen- oder Fremdkapital zugeordnet werden.³⁷⁰ Werden im Zusammenhang mit einem Gesellschafterkonto

³⁶⁷ Der Vorabgewinn ist ein Gewinnanteil und kein Zins, steht einer Verzinsung jedoch faktisch gleich. Siehe *Ehricke* in Joost/Strohn, § 121 HGB, Rz. 8, *Martens* in Schlegelberger, § 121 HGB, Rz. 2. Vgl. BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 553, BFH v. 03.11.1993, Az. II R 96/91, BStBl. II 1994, S. 90, BFH v. 27.06.1996, Az. IV R 80/95, BStBl. II 1997, S. 37, BFH v. 05.06.2002, Az. I R 81/00, BStBl. II 2004, S. 346. Vgl. auch *Bitz* in Littmann, § 15a EStG, Rz. 6, *Bordewin*, DStR 1994, S. 676, *Heuermann* in Blümich, § 15a EStG, Rz. 41, *Hoffmann/Weidenhammer* in Müller/Hoffmann, § 5, Rz. 68, *Ley*, DStR 2009, S. 614, *Lüdemann* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15a EStG, Rz. 89, *Priester* in MüKo HGB, § 120 HGB, Rz. 29, *Salje*, DB 1978, S. 1115, *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel L, Rz. 567, *Wüllenkemper*, BB 1991, S. 1908, und *Zimmermann/Hottmann et al.*, Personengesellschaft, S. 175, Rz. 136. Anderer Auffassung sind insofern *Röhrig/Doege*, DStR 2006, S. 491. Eine andere Auffassung vertrat auch der BFH mit Urteil v. 22.07.1987 – unter Verweis auf das BFH Urteil v. 17.12.1980 – insofern, als er feststellte, dass es sich bei einem Beteiligungskonto nur um ein solches handeln kann, wenn es nicht zu verzinsen ist. Siehe BFH v. 22.07.1987, Az. I R 74/85, BStBl. II 1987, S. 826. In dem Urteil des BFH v. 17.12.1980, auf das sich der BFH im Urteil vom 22.07.1987 bezog, wertete der BFH die fehlende Verzinsung aber lediglich als verstärkendes Indiz für eine Qualifikation des streitigen Kontos als Kapitalkonto. Siehe BFH v. 17.12.1980, Az. II R 36/79, BStBl. II 1981, S. 326.

³⁶⁸ Siehe nur *Hoffmann/Weidenhammer* in Müller/Hoffmann, § 5, Rz. 68,

³⁶⁹ Siehe *Hoffmann/Weidenhammer* in Müller/Hoffmann, § 5, Rz. 68.

³⁷⁰ Siehe *Hoffmann/Weidenhammer* in Müller/Hoffmann, § 5, Rz. 68.

Entnahmen vereinbarungsgemäß zugelassen, führt dies nicht zwangsläufig zu einer Qualifikation als Kapitalkonto.³⁷¹

b. Entnahmebeschränkungen und Kündigungsfristen

Das Recht auf Entnahme bzw. der Anspruch auf Rückzahlung von Guthaben eines Gesellschafterkontos kann sowohl bei Konten des Eigen- als auch des Fremdkapitals mit zeitlichen sowie betragsmäßigen Beschränkungen versehen sein.³⁷²

Die Vereinbarung einer Kündigungsbeschränkung steht wirtschaftlich einer (gesellschaftsvertraglich vereinbarten) Entnahmebeschränkung gleich und ist in Zusammenhang mit einem Fremdkapitalkonto nichts Ungewöhnliches.³⁷³ Dadurch können die ansonsten zur freien Verfügung stehenden Guthaben zum Erhalt der Liquidität in der Gesellschaft gebunden werden und die Dauerhaftigkeit der Kapitalhingabe beeinflusst werden.³⁷⁴ Zum Schutz der Kapitalgrundlage wird z. B. üblicherweise das Recht des Kommanditisten, die auf dem Privatkonto verbuchten Gewinne gem. § 169 HGB jederzeit entnehmen zu dürfen, mit Beschränkungen versehen.³⁷⁵ Es ist sogar denkbar, dass die Rückzahlung eines Darlehens bis zur Beendigung der Auseinandersetzung gestundet wird oder ein Darlehen auf Lebenszeit

³⁷¹ Erhebliche Entnahmen standen einer Qualifikation als Darlehenskonto bspw. nicht entgegen im Verfahren des OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1726.

³⁷² Siehe *Gocke/Rogall*, FS Schaumburg, S. 348, *Wiedemann*, FS Odersky, S. 935, und BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 554.

³⁷³ Siehe bspw. BGH v. 23.02.1978, Az. II ZR 145/76, BB 1978, S. 630 f. Die Gesellschafter durften über die Beträge zur Leistung der mit der Beteiligung in Zusammenhang stehenden Steuern hinaus weitere Entnahmen nur mit Zustimmung der Komplementäre und nur bei besonderen Anlässen tätigen. Laut Tatbestand des Urteils des OLG Köln war Voraussetzung für eine Ausschüttung der Guthaben eines Darlehenskontos ein einstimmiger Beschluss der Gesellschafter, siehe OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1726. Vgl. zudem *Oppenländer*, DStR 1999, S. 941.

³⁷⁴ Siehe BGH v. 23.02.1978, Az. II ZR 145/76, BB 1978, S. 631, sowie OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1728, BFH v. 03.11.1993, Az. II R 96/91, BStBl. II 1994, S. 90. Anderer Auffassung ist *Salje*, DB 1978, S. 1115, der die fehlende Kündigungsmöglichkeit als Hinweis für das Vorliegen von Eigenkapital wertet.

³⁷⁵ Siehe *Huber*, ZGR 1988, S. 29 und 39.

gewährt bzw. der dauerhafte Kündigungsausschluss unter Einräumung eines Kündigungsrechts aus wichtigem Grund vereinbart wird.³⁷⁶ Rigorose Kündigungsmodalitäten stehen der Qualifikation eines Darlehens nicht entgegen und nehmen einem Darlehenskonto noch nicht dessen Charakter.³⁷⁷ Es werden dadurch nur die Fälligkeit der Guthaben und der Auszahlungszeitpunkt zeitlich hinausgeschoben.³⁷⁸

In Zusammenhang mit den Kapitalkonten der Gesellschafter ist es ebenfalls üblich, über die gesetzlichen Entnahmebeschränkungen hinaus zeitliche und/oder betragsmäßige Entnahmebeschränkungen im Gesellschaftsvertrag aufzunehmen, um das Kapital der Gesellschaft zu schützen und zu erhalten.³⁷⁹

Sind in einem Gesellschaftsvertrag derartige einschränkende Klauseln enthalten, können sie folglich als Entnahmebeschränkungen oder aber als Kündigungsrecht eines Darlehens zu verstehen sein und sind insofern nicht für die rechtliche Einordnung eines Gesellschafterkontos entscheidend.³⁸⁰ Die Dauerhaftigkeit einer Kapitalüberlassung ist für die rechtliche Einordnung eines Gesellschafterkontos letztlich unerheblich.³⁸¹

iii. Anknüpfung von Mitgliedschaftsrechten

Der Kapitalanteil dient im gesetzlichen System sowie in der Praxis als Berechnungsgrundlage zur Ermittlung des Umfangs bestimmter Mitglied-

³⁷⁶ Siehe *Huber*, Vermögensanteil, S. 249, und *Kübler*, DB 1972, S. 943 f.

³⁷⁷ Siehe BFH v. 03.12.1980, Az. II R 66/77, BStBl. II 1981, S. 282.

³⁷⁸ Siehe *Huber*, ZGR 1988, S. 29 und 82.

³⁷⁹ Siehe *Huber*, ZGR 1988, S. 29. Vgl. auch BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 551. Anderer Auffassung sind *Kütting/Kessler*, BB 1994, S. 2105.

³⁸⁰ Das Fremdkapitalkonto wurde bspw. mit Entnahmebeschränkungen versehen in dem Urteil des BGH v. 23.02.1978, Az. II ZR 145/76, BB 1978, S. 631, oder auch in den Urteilen des BFH v. 03.12.1980, Az. II R 66/77, BStBl. II 1981, S. 282, BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 554, und BFH v. 3.11.1993, Az. II R 96/91, BStBl. II 1994, S. 90. Vgl. auch *Hollatz*, DStR 1994, S. 1676, *Priester* in MüKo HGB, § 120 HGB, Rz. 29.

³⁸¹ Siehe *Bundessteuerberaterkammer*, Berufsrechtliches Hdb., S. 4, IDW, WPg Supplement 2012, S. 75, Rz. 14.

schaftsrechte.³⁸² Gleichwohl qualifiziert sich ein Gesellschafterkonto nicht zwangsläufig als Kapitalkonto, wenn es dem Gesellschafter (zusätzliche) Mitgliedschaftsrechte vermittelt.³⁸³ Umgekehrt ist auch nicht automatisch von einem Darlehenskonto zu sprechen, wenn das in Rede stehende Konto keine Auswirkungen auf den Umfang der Mitgliedschaftsrechte des Gesellschafters hat. Ob die Guthaben eines Gesellschafterkontos Mitgliedschaftsrechte vermitteln, ist – wie nachfolgend dargelegt wird – für die Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital nicht entscheidend.³⁸⁴

Diese Aussage steht den Ausführungen des BFH entgegen, wonach grundsätzlich nicht angenommen werden kann, dass ein Gesellschafter der Gesellschaft zusätzliches Kapital in Form einer Einlage zur Verfügung stellt, ohne dafür eine Gegenleistung – in der Regel eine entsprechend höhere Gewinnbeteiligung – zu erhalten.³⁸⁵ Auch das OLG Köln wertete die Tatsache, dass ein Gesellschafterkonto dem Gesellschafter keine weiteren Mitgliedschaftsrechte vermittelte, als ein Indiz gegen die Qualifikation des in Rede stehenden Kontos als Kapitalkonto.³⁸⁶

Bei der Annahme, dass es sich bei einem Mitgliedschaftsrechte gewährenden Konto regelmäßig um ein Kapitalkonto handelt, werden jedoch zwei Aspekte verkannt: Zum einen kann der Auffassung des OLG Köln in Bezug auf eine funktionelle Gleichbehandlung der als Einlage bzw. Eigenkapital zu qualifizierenden Guthaben nicht ohne Einschränkung zugestimmt werden. Dieser Annahme zufolge sind Guthaben, die sich als Einlage qualifizieren, bei der Bemessung der Mitgliedschaftsrechte (auch tatsächlich) zu berücksichtigen.

³⁸² Siehe dazu in Abschnitt II. B. 2. des Ersten Teils, S. 8 ff.

³⁸³ Siehe v. *Falkenhausen/Schneider*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 22, Rz. 66.

³⁸⁴ Siehe *Hollatz*, DStR 1994, S. 1676, *Koller* in *Koller/Roth/Morck*, § 120 HGB, Rz. 9.

³⁸⁵ Siehe BFH v. 05.06.2002, Az. I R 81/00, BStBl. II 2004, S. 346, BFH v. 26.09.1996, Az. IV R 105/94, BStBl. II 1997, S. 279. Vgl. auch BFH v. 03.12.1980, Az. II R 66/77, BStBl. II 1981, S. 283, im Zusammenhang mit der Teilnahme an den stillen Reserven.

³⁸⁶ Siehe OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1728.

sichtigen.³⁸⁷ Wie im weiteren Verlauf der Ausführungen gezeigt wird, bemessen sich, gegensätzlich zu der Annahme des OLG Köln, die Mitgliedschaftsrechte bei einem vom gesetzlichen System abweichenden Mehrkontenmodell jedoch üblicherweise ausschließlich nach dem festen Kapitalkonto I und nicht anhand der Summe aller Kapitalkonten.³⁸⁸ Eine Bemessung anhand der Summe aller Kapitalkonten würde der Intention der Gesellschafter – den Umfang der Mitgliedschaftsrechte auf Basis einer konstanten Berechnungsgrundlage zu ermitteln – zuwiderlaufen.³⁸⁹ Dies zeigt bspw. auch der Sachverhalt, der dem Verfahren des BFH mit Urteil vom 03.11.1993 zu Grunde lag. Bei dem für die Gesellschafter eingerichteten Zweikontenmodell wurde der Gewinn bzw. Verlust nur nach dem festen und nicht auch nach dem streitgegenständlichen zweiten Konto bemessen.³⁹⁰ Das zweite Konto wurde ungeachtet dessen, dass die Guthaben keinen Einfluss auf den Ergebnisverteilungsschlüssel hatten, von dem Gericht als Kapitalkonto qualifiziert.³⁹¹

Zum anderen können nicht nur Kapitalkonten, sondern auch als Fremdkapital zu qualifizierende Finanzinstrumente dem Gesellschafter Mitgliedschaftsrechte vermitteln.³⁹² Als Beispiele seien patriarische Darlehen genannt, die dem Gesellschafter Vermögensrechte in Form einer Beteiligung am Gewinn einräumen oder auch das Genussrechtskapital, welches dem

³⁸⁷ Siehe OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1728.

³⁸⁸ Siehe in Abschnitt I. B. 2. des Vierten Teils, S. 108 ff. Vgl. bspw. BGH v. 12.12.1974, Az. II ZR 166/72, BB 1975, S. 295, BFH v. 27.05.1981, Az. I R 123/77, BStBl. II 1982, S. 213, BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 551, BFH v. 03.11.1993, Az. II R 96/91, BStBl. II 1994, S. 90.

³⁸⁹ Siehe BFH v. 27.05.1981, Az. I R 123/77, BStBl. II 1982, S. 213. Siehe dazu in Abschnitt I. B. 2. b) des Vierten Teils, S. 109 ff.

³⁹⁰ Siehe BFH v. 03.11.1993, Az. II R 96/91, BStBl. II 1994, S. 90.

³⁹¹ Siehe BFH v. 03.11.1993, Az. II R 96/91, BStBl. II 1994, S. 90. Vgl. auch BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 551 und 553.

³⁹² Siehe *Martens* in Schlegelberger, § 120 HGB, Rz. 36.

Gläubiger für gewöhnlich eine ergebnisabhängige Beteiligung am Gewinn und/oder am Liquidationsgewinn einräumt.³⁹³

Der BFH hat überdies vertreten, dass die Teilnahme eines Gesellschafterkontos an den stillen Reserven bei Ausscheiden des Gesellschafters oder der Auseinandersetzung der Gesellschaft regelmäßig auf das Vorliegen einer Einlage bzw. eines Kapitalkontos hinweist.³⁹⁴ Dieser Auffassung ist entgegenzuhalten, dass dies vom Gesetz, welches zur Definition des Kapitalkontos heranzuziehen ist, nicht vorgesehen ist.³⁹⁵ Die Teilhabe an den stillen Reserven erfordert zunächst deren Realisierung.³⁹⁶ Wie der Gewinn aus der Realisierung auf die Gesellschafter zu verteilen ist, richtet sich auch im gesetzlichen System nicht ausschließlich nach dem Kapitalanteil. Gemäß §§ 121 Abs. 3, 168 Abs. 2 HGB sind die Gewinne grundsätzlich nach Köpfen bzw. in einem angemessenen Verhältnis oder entsprechend dem im Gesellschaftsvertrag definierten Ergebnisverteilungsschlüssel zu verteilen.³⁹⁷

Ob die Guthaben eines Kontos den Umfang der Mitgliedschaftsrechte des Gesellschafters beeinflussen, ist daher kein geeignetes Kriterium zur Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital.³⁹⁸

b) Relevanz der Wortwahl

Vorangehend wurde aufgezeigt, dass alternative Kriterien eine verlässliche Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital nicht ermöglichen, da sie sowohl

³⁹³ Siehe *Vogl*, Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Stichwort Patriarisches Darlehen, Rz. 1. Genussrechtskapital kann sich auch als Eigenkapital qualifizieren, siehe dazu *Kozikowski/Schubert* in Beck Bil-Komm., § 247 HGB, Rz. 227 f. Vgl. zudem *v. Falkenhausen/Schneider*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 22, Rz. 66, und *Rodewald*, BB 1997, S. 764.

³⁹⁴ Siehe BFH v. 03.12.1980, Az. II R 66/77, BStBl. II 1981, S. 283.

³⁹⁵ Siehe *Huber*, ZGR 1988, S. 5 f.

³⁹⁶ Siehe *Kamanabrou* in Oetker, § 155 HGB, Rz. 4, *Schöne* in Bamberger/Roth, § 738 BGB, Rz. 25.

³⁹⁷ Siehe *Huber*, ZGR 1988, S. 5 f., in Bezug auf die OHG.

³⁹⁸ Siehe *Hollatz*, DStR 1994, S. 1676, *Koller* in Koller/Roth/Morck, § 120 HGB, Rz. 9.

in Zusammenhang mit Eigen- als auch Fremdkapital vereinbart werden können.³⁹⁹ Gleichwohl unterscheiden sie sich aufgrund ihrer Bezeichnung, die originär entweder dem Bereich des Eigen- oder des Fremdkapitals entstammt. Im Zusammenhang mit dem Kapitalanteil erhält der Gesellschafter bspw. gem. § 121 Abs. 1 HGB i. V. m. § 168 Abs. 1 HGB eine Vorabdividende.⁴⁰⁰ Ein Darlehen wird hingegen gem. § 488 Abs. 1 S. 2 BGB verzinst. Des Weiteren werden aus dem Eigenkapital entsprechend § 122 HGB Entnahmen getätigt und in diesem Zusammenhang Entnahmebeschränkungen vereinbart.⁴⁰¹ Ein Darlehen ist mit einer Kündigungsfrist versehen und erlischt gem. § 362 Abs. 1 BGB durch Bewirken der geschuldeten Leistung, bspw. durch Rückzahlung des Darlehensbetrages entsprechend § 488 Abs. 3 BGB oder durch Auszahlung der Guthaben im Falle des § 169 Abs. 1 HGB.⁴⁰²

Vor diesem Hintergrund ist fraglich, ob die im Einzelfall gewählte Formulierung die Rechtsnatur eines Gesellschafterkontos dem Willen der Gesellschafter entsprechend wiedergibt und die Zweideutigkeit der alternativen Kriterien im Rahmen der Auslegung des Gesellschaftsvertrages durch eine präzise Wortwahl verdrängt wird.

Diese Ansicht vertretend ist nach Aussage des BFH bspw. die Aufnahme einer Formulierung im Gesellschaftsvertrag, die bestimmt, dass die Guthaben auf einem Konto „ausschließlich den Charakter von fälligen Forderungen“ haben, geeignet, die Rechtsnatur eines Kontos eindeutig festzulegen.⁴⁰³ Eine andere bzw. ausdrücklichere Formulierung, um ein Gesell-

³⁹⁹ Siehe nur *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 85, *Hopt* in Baumbach/Hopt, § 120 HGB, Rz. 20.

⁴⁰⁰ Siehe *Ehricke* in Joost/Strohn, § 121 HGB, Rz. 8, *Weitemeyer* in Oetker, § 121 HGB, Rz. 10.

⁴⁰¹ Siehe BFH v. 03.12.1980, Az. II R 66/77, BStBl. II 1981, S. 283. Vgl. auch *Kahle*, DStZ 2010, S. 723.

⁴⁰² Siehe BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 553, oder BFH v. 03.11.1993, Az. II R 96/91, BStBl. II 1994, S. 90, und *Hollatz*, DStR 1994, S. 1673.

⁴⁰³ Siehe BFH v. 26.06.2007, Az. IV R 29/06, BStBl. II 2008, S. 105.

schafterkonto dem Fremdkapital zuzuordnen, sei nicht vorhanden.⁴⁰⁴ Auch im Urteil vom 03.12.1980 nahm der BFH die Differenzierung zwischen Eigen- und Fremdkapital anhand der Begrifflichkeiten vor und führte aus, dass handelsrechtlich eine Entnahme nur aus dem Kapital und nicht aus einer Darlehensforderung möglich sei.⁴⁰⁵

Die gleichen Erwägungen können im Zusammenhang mit der Verbuchung von Geschäftsvorfällen und der Wahl der Kontenbezeichnung angestellt werden.⁴⁰⁶ Das Entgelt für ein schuldrechtlich begründetes Darlehen wird bspw. als Zinsaufwand (erfolgswirksam) und nicht etwa als Gewinnverwendung (erfolgsneutral) verbucht.⁴⁰⁷ Zudem kann die Vereinbarung der Parteien, für einen Gesellschafter ein Privatkonto zu führen, auf den Willen der Parteien hindeuten, dieses Konto als Darlehenskonto zu führen.⁴⁰⁸

Insbesondere unter Berücksichtigung von der Rechtsprechung zu Grunde liegenden Sachverhalten und den Ausführungen in der Literatur halten die vorangehenden, theoretischen Folgerungen der Praxis nicht stand. In der gesellschaftsvertraglichen Praxis unterscheiden die Parteien in ihrer Wortwahl nicht zwischen Begrifflichkeiten des Eigen- und Fremdkapitals. Die von den Parteien gewählten Formulierungen stehen – gemessen an dem Kriterium der Verlustdeckung – oftmals im Widerspruch zu dem Willen der Parteien: Kapitalkonten werden bspw. im Gesellschaftsvertrag als Privatkonten bezeichnet,⁴⁰⁹ Darlehenskonten als Kapitalkonten.⁴¹⁰ Selbst vor-

⁴⁰⁴ Siehe BFH v. 26.06.2007, Az. IV R 29/06, BStBl. II 2008, S. 105.

⁴⁰⁵ Siehe BFH v. 03.12.1980, Az. II R 66/77, BStBl. II 1981, S. 283.

⁴⁰⁶ Siehe *Plassmann*, BB 1978, S. 413.

⁴⁰⁷ Siehe *Bode* in Blümich, § 15 EStG, Rz. 492.

⁴⁰⁸ Siehe *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 84.

⁴⁰⁹ Siehe BFH v. 17.12.1980, Az. II R 36/79, BStBl. II 1981, S. 325, und BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 551, BFH v. 03.11.1993, Az. II R 96/91, BStBl. II 1994, S. 88. Entgegen der Bezeichnung als Darlehenskonto handelte es sich auch im Urteil des OLG Zweibrücken v. 05.02.2007, Az. 7 U 22/06, OLGR Zweibrücken 2007, S. 323 f., um ein Kapitalkonto.

handene Musterformulierungen enthalten widersprüchliche Vereinbarungen.⁴¹¹ Darüber hinaus werden Begrifflichkeiten des Eigen- mit dem des Fremdkapitals vermischt, denn terminologisch ist eine Entnahme von einem als Darlehenskonto bezeichneten Gesellschafterkonto nicht möglich.⁴¹² Auch im Verfahren des BGH mit Urteil vom 23.02.1978 wurde ein Darlehenskonto im Gesellschaftsvertrag mit Entnahmebeschränkungen versehen und somit die Begrifflichkeiten nicht konsequent verwendet.⁴¹³ Bisweilen waren sogar gemäß den gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen Verluste auf dem Privatkonto zu verbuchen, welches im gesetzlichen System regelmäßig die Bezeichnung für das zweite Konto des Kommanditisten ist und Fremdkapital ausweist.⁴¹⁴

Diese Auswahl an Beispielen zeigt, dass die Parteien in der Praxis die Begrifflichkeiten des Eigen- und Fremdkapitals nicht durchgängig mit Bedacht wählen. Aus der im Gesellschaftsvertrag gewählten Formulierung der Parteien kann daher im Zusammenhang mit alternativen Kriterien die Rechtsnatur des Gesellschafterkontos nicht definitiv abgeleitet werden. Dem entsprechend hat der BGH eingeräumt, dass die Bezeichnung eines Darlehenskontos als solches nur die Zuordnung zum Fremdkapital nahelegt, sofern weitere Argumente für die Qualifikation eines Gesellschafterkontos als Darlehenskonto hinzutreten und sich aus dem Gesellschaftsvertrag nichts anderes ergibt.⁴¹⁵ Auch sah der BFH die Argumente für das Vorliegen eines Kapitalkontos durch die Änderung der Bezeichnung des Kontos von Privatkonto in Kapitalkonto II bzw. durch die Verbuchung von Einlagen und Ent-

⁴¹⁰ Dies war u. a. der Fall im Urteil des BFH v. 03.12.1980. Siehe BFH v. 03.12.1980, Az. II R 66/77, BStBl. II 1981, S. 280-284. Das variable Kapitalkonto war auch ein Darlehenskonto in dem Urteil des OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1726-1730.

⁴¹¹ Siehe dazu in Abschnitt II. A. 3. des Vierten Teils, S. 125 ff.

⁴¹² Siehe BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 553.

⁴¹³ Siehe BGH v. 23.02.1978, Az. II ZR 145/76, BB 1978, S. 630 f.

⁴¹⁴ Siehe BGH v. 27.09.1982, Az. II ZR 241/81, NJW 1983, S. 164.

⁴¹⁵ Siehe BGH v. 23.02.1978, Az. II ZR 145/76, BB 1978, S. 631.

nahmen auf diesem Konto lediglich bestätigt.⁴¹⁶ Zudem könne es als Hinweis für ein dem Eigenkapital zuzuordnendes Gesellschafterkonto zu werten sein, wenn sich der Wortlaut des Gesellschaftsvertrages an dem Wortlaut des § 120 Abs. 2 HGB und nicht etwa an dem Wortlaut des § 169 HGB orientiere.⁴¹⁷

Insbesondere die (gesellschaftsvertraglich vereinbarte) Bezeichnung und der Ausweis eines Gesellschafterkontos in der Bilanz sind für dessen Qualifikation nicht entscheidend.⁴¹⁸ Bei der Bezeichnung des Kontos handelt es sich um eine Förmlichkeit, die für die rechtliche Einordnung ohne Bedeutung ist, wenn sie entgegen der Rechtsnatur des zu qualifizierenden Kontos steht.⁴¹⁹ Ist ein Gesellschafterkonto als Kapitalkonto zu qualifizieren, weil es vereinbarungsgemäß Verluste aufnimmt, ändert die Bezeichnung als Darlehenskonto nichts an dessen Rechtsnatur.⁴²⁰ Entgegen der Bezeich-

⁴¹⁶ Siehe BFH v. 17.12.1980, Az. II R 36/79, BStBl. II 1981, S. 326, und BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 553, im Zusammenhang mit Entnahmen, BFH v. 27.06.1996, Az. IV R 80/95, BStBl. II 1997, S. 37, BFH v. 04.05.2000, Az. IV R 16/99, BStBl. II 2001, S. 173, BFH v. 05.06.2002, Az. I R 81/00, BStBl. II 2004, S. 346, BFH v. 26.06.2007, Az. IV R 29/06, BStBl. II 2008, S. 105, FG Nürnberg v. 22.10.2008, Az. 7 K 318/2007, EFG 2009, S. 2020. Siehe auch *Hollatz*, DStR 1994, S. 1676, in Bezug auf die Verwendung des Begriffes der Entnahmen und *Ley*, DStR 2009, S. 614. Nach Auffassung von *Kahle* führt die Verbuchung von Einlagen und Entnahmen regelmäßig zu einer Qualifikation als Eigenkapital, siehe *Kahle*, FR 2010, S. 775.

⁴¹⁷ Siehe BFH v. 17.12.1980, Az. II R 36/79, BStBl. II 1981, S. 326.

⁴¹⁸ Siehe BGH v. 21.05.1952, Az. II ZR 114/51, BB 1952, S. 478, sowie OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1727 und 1728. So auch BFH v. 23.07.1975, Az. II R 101/73, BStBl. II 1976, S. 24, BFH v. 17.12.1980, Az. II R 36/79, BStBl. II 1981, S. 326, BFH v. 03.11.1993, Az. II R 96/91, BStBl. II 1994, S. 90, BFH v. 05.06.2002, Az. I R 81/00, BStBl. II 2004, S. 346, BFH v. 26.06.2007, Az. IV R 29/06, BStBl. II 2008, S. 105, BGH v. 12.03.2013, Az. II ZR 73/11, DStR 2013, S. 1297 f. Siehe als Nachweis in der Literatur auch *Baldi* in Frotzcher, § 15a EStG, Rz. 140, *Carlé/Bauschatz*, FR 2002, S. 1158, *Hefermehl*, FS Westermann, S. 23, *Kahle*, FR 2010, S. 775, *Koller* in *Koller/Roth/Morck*, § 120 HGB, Rz. 8, *Kübler*, DB 1972, S. 943, *Martens* in *Schlegelberger*, § 120 HGB, Rz. 34, *Schäfers* in *Bordewin/Brandt*, § 15a EStG, Rz. 427, *Strahl*, KÖSDI 2009, S. 16531, *Sudhoff/Sudhoff*, DB 1982, S. 1238, *Weitemeyer* in *Oetker*, § 120 HGB, Rz. 56, *Wüllenkemper*, BB 1991, S. 1907.

⁴¹⁹ Siehe BFH v. 03.12.1980, Az. II R 66/77, BStBl. II 1981, S. 283.

⁴²⁰ Siehe *Heuermann* in *Blümich*, § 15a EStG, Rz. 38.

nung des Gesellschafterkontos als Darlehenskonto kann daher ein Kapitalkonto vorliegen.⁴²¹

Die Qualifikation eines Gesellschafterkontos erfolgt daher nur anhand dessen Bezeichnung, wenn sie dem Parteiwillen entspricht.⁴²² Etwas anderes gilt, wenn Indizien auf einen vom Gesellschaftsvertrag abweichenden Parteiwillen bzw. den Willen zur (konkludenten) Änderung des Gesellschaftsvertrages schließen lassen.⁴²³ Der BFH hat z. B. die Bezeichnung eines Gesellschafterkontos als Kapitalkonto II im Verfahren mit Urteil vom 17.12.1980 als verstärkendes Indiz für die rechtliche Einordnung als Kapitalkonto gewertet.⁴²⁴ Dem Sachverhalt lag ein Gesellschaftsvertrag zu Grunde, nach dessen Regelungen für die Kommanditisten ein als Kapitalkonto zu qualifizierendes aber als Privatkonto bezeichnetes, zweites Gesellschafterkonto zu führen war. Die Privatkonten wurden nicht in der Bilanz ausgewiesen, dafür aber Kapitalkonten II. Der BFH sah es – u. a. aufgrund der Bezeichnung – als erwiesen an, dass die Kapitalkonten II im Sinne einer konkludenten Vertragsänderung an die Stelle der Privatkonten treten sollten und sich ebenfalls als Kapitalkonten qualifizierten.⁴²⁵

An der rechtlichen Zugehörigkeit eines Gesellschafterkontos vermag auch der Ausweis in der Bilanz der Gesellschaft bzw. die Umgliederung vom Eigen- zum Fremdkapital nichts ändern.⁴²⁶ Die Bilanzierung hat dem Bilanz- und Gesellschaftsrecht zu folgen und beide nachzuvollziehen, nicht umge-

⁴²¹ Siehe *Rodewald*, BB 1997, S. 763. Vgl. auch *Demuth*, KÖSDI 2008, S. 16179.

⁴²² Siehe *Weitemeyer* in Oetker, § 120 HGB, Rz. 56, BGH v. 23.02.1978, Az. II ZR 145/76, BB 1978, S. 631.

⁴²³ Siehe BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 553, OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1728, *Korn* in Korn, § 15a EStG, Rz. 28. Vgl. auch *Schäfers* in Bordewin/Brandt, § 15a EStG, Rz. 427.

⁴²⁴ Siehe BFH v. 17.12.1980, Az. II R 36/79, BStBl. II 1981, S. 326.

⁴²⁵ Siehe BFH v. 17.12.1980, Az. II R 36/79, BStBl. II 1981, S. 326.

⁴²⁶ Detailliert äußert sich dazu OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1728.

kehrt.⁴²⁷ Der Ausweis eines Eigenkapitalkontos beim Fremdkapital in der Bilanz der KG ist daher nicht bestimmend für die Rechtsnatur des Gesellschafterkontos und ändert diese nicht.⁴²⁸ Die Buchungspraxis kann für sich allein ebenfalls nicht entscheidend für die rechtliche Einordnung eines Gesellschafterkontos sein, da die Verbuchung eines Sachverhaltes diesen nur wiedergibt, ihn aber nicht erzeugt oder ändert.⁴²⁹ Die Art und Weise der Buchung kann im Rahmen der Vertragsauslegung bzw. im Rahmen der rechtlichen Einordnung eines Gesellschafterkontos nur Aufschluss über dessen rechtlichen Charakter geben, wenn sie dem einheitlichen Willen der Gesellschafter entspricht.⁴³⁰ Andernfalls handelt es sich gegebenenfalls um eine Falschbuchung, die zu korrigieren ist. Zudem ist zu prüfen, ob in einer vom Gesellschaftsvertrag abweichenden Buchungspraxis eine konkludente Änderung des Gesellschaftsvertrages zu sehen ist.⁴³¹

3. Zwischenergebnis

Andere Kriterien als das Kriterium der Verlustdeckung sind für die Einordnung eines Gesellschafterkontos nicht entscheidend.⁴³² Wurde die Verlustdeckung eines Kontos von den Parteien nicht vereinbart, sind sie jedoch für

⁴²⁷ Siehe OLG Düsseldorf v. 20.03.1991, Az. 17 U 134/90, NJW-RR 1991, S. 1386. Siehe auch *Gansmüller*, DB 1967, S. 2103.

⁴²⁸ Siehe z. B. OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1727. Bei dem als „variables Kapitalkonto“ geführten Gesellschafterkonto handelte es sich um einen schuldrechtlich begründeten Anspruch. Siehe auch BFH v. 03.12.1980, Az. II R 66/77, BStBl. II 1981, S. 283. In diesem Fall wurde das Darlehenskonto unter der Bezeichnung Kapitalkonto II geführt. Vgl. zudem BFH v. 04.05.2000, Az. IV R 16/99, BStBl. II 2001, S. 173.

⁴²⁹ Siehe *Plassmann*, BB 1978, S. 413, mit weiteren Ausführungen.

⁴³⁰ Siehe OLG Düsseldorf v. 20.03.1991, Az. 17 U 134/90, NJW-RR 1991, S. 1386, und *Wiedemann*, FS Odersky, S. 936.

⁴³¹ Siehe *Korn* in Korn, § 15a EStG, Rz. 28, *Wiedemann*, FS Odersky, S. 936, *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht, S. 371.

⁴³² Im Zusammenhang mit Entnahmebeschränkungen siehe BGH v. 23.02.1978, Az. II ZR 145/76, BB 1978, S. 631, und OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1728. In Verbindung mit der Bezeichnung des Kontos siehe BFH v. 17.12.1980, Az. II R 36/79, BStBl. II 1981, S. 326. Siehe auch v. *Falkenhausen/Schneider*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 22, Rz. 52, im Zusammenhang mit der Verzinsung eines Kontos.

die Qualifikation eines Gesellschafterkontos heranzuziehen.⁴³³ Die rechtliche Funktion eines Gesellschafterkontos ist im Rahmen einer Einzelfallbetrachtung unter Berücksichtigung sämtlicher im Gesellschaftsvertrag enthaltenen Indizien und Anhaltspunkte zu ermitteln.⁴³⁴

Bei der Ermittlung des Parteiwillens durch Auslegung des Gesellschaftsvertrages kann daher als Indiz für ein Fremdkapitalkonto zu werten sein, wenn dem Gesellschafter durch die Guthaben keine (zusätzlichen) Mitgliedschaftsrechte vermittelt werden oder aber das Rückforderungsrecht nicht beschränkt ist und die Guthaben gekündigt werden können.⁴³⁵ Auch die Bezeichnung des Kontos,⁴³⁶ die Art der Verbuchung sowie dessen Verzinsung können von indizieller Bedeutung sein.⁴³⁷ Werden die Guthaben verzinst, kann das für das Vorliegen eines Darlehens sprechen; fehlt eine Ver-

⁴³³ Siehe bspw. OFD Hannover v. 7.02.2008, Az. S 2241a-96-StO 222/221, DB 2008, S. 1350, sowie *Schwer*, StBp 2003, S. 163.

⁴³⁴ Siehe *Kirsch* in *Preißer/Pung*, S. 201, Rz. 9, *Leitner*, EFG 2009, S. 891. In der Rechtsprechung wird die Zuordnungsentscheidung daher üblicherweise anhand von alternativen Kriterien bekräftigt. Siehe bspw. BFH v. 17.12.1980, Az. II R 36/79, BStBl. II 1981, S. 326. Zur Verzinsung als Indiz für ein Darlehenskonto siehe OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1728. Zur Bezeichnung eines Kontos BFH v. 17.12.1980, Az. II R 36/79, BStBl. II 1981, S. 326.

⁴³⁵ Siehe BFH v. 26.09.1996, Az. IV R 105/94, BStBl. II 1997, S. 279, OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1728. Siehe v. *Beckerath* in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, § 15a EStG, Rz. B 426, v. *Falkenhausen/Schneider*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 22, Rz. 52, *Rodewald*, BB 1997, S. 764, *Weitemeyer* in *Oetker*, § 120 HGB, Rz. 56. So auch BFH v. 27.05.1981, Az. I R 123/77, BStBl. II 1982, S. 213 f., wonach ein Gesellschafterkonto im Zweifel als Kapitalkonto einzuordnen ist, wenn es keine weiteren gesellschaftsrechtlichen Befugnisse vermittelt und mit Verlusten verrechnet wird.

⁴³⁶ Siehe v. *Falkenhausen/Schneider*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 22, Rz. 52, *Korn* in *Korn*, § 15a EStG, Rz. 28, *Priester* in *MüKo HGB*, § 120 HGB, Rz. 29 und 47, *Schäfer* in *Staub*, § 120 HGB, Rz. 57, *Weitemeyer* in *Oetker*, § 120 HGB, Rz. 56, BFH v. 17.12.1980, Az. II R 36/79, BStBl. II 1981, S. 326, und OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1728.

⁴³⁷ Siehe BFH v. 17.12.1980, Az. II R 36/79, BStBl. II 1981, S. 326, BFH v. 26.09.1996, Az. IV R 105/94, BStBl. II 1997, S. 279, OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1728, v. *Falkenhausen/Schneider*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 22, Rz. 52, *Koller* in *Koller/Roth/Morck*, § 120 HGB, Rz. 8, *Korn* in *Korn*, § 15a EStG, Rz. 28. Anderer Auffassung ist dahingehend *Lüdemann* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 15a EStG, Rz. 89.

zinsung, kann dies als Indiz für Eigenkapital gewertet werden.⁴³⁸ In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass Fremdkapital für gewöhnlich fest verzinst wird;⁴³⁹ typisch für Eigenkapital ist hingegen eine der Vorabdividende entsprechende gewinnabhängige Verzinsung entsprechend § 121 Abs. 1 S. 2 HGB i. V. m. § 168 Abs. 1 HGB.⁴⁴⁰ Nichtsdestotrotz können die Parteien auch eine feste Verzinsung des Kapitalkontos vereinbaren.⁴⁴¹

VII. Ergebnis

Maßgeblich für die Qualifikation eines Gesellschafterkontos ist die Verlustdeckung. Diese ist gegeben, wenn

- Verluste laufend auf dem Konto verrechnet werden oder
- Verluste final auf dem Konto verrechnet werden oder
- das Kapital im Falle der Beendigung der Gesellschaft erst nach Befriedigung der Gesellschaftsschulden an die Gesellschafter auszukehren ist.

Sofern eine der drei Ausprägungen der Verlustdeckung umgesetzt wird, unterliegen die Guthaben des Gesellschafterkontos aufgrund des Risikos

⁴³⁸ Siehe *Kahle*, DStZ 2010, S. 723, *Korn* in Korn, § 15a EStG, Rz. 29. Nach abweichender Auffassung von *Küting/Kessler*, BB 1994, S. 2105, ist die feste Verzinsung von Guthaben mit einer Zuordnung zum Eigenkapital grundsätzlich nicht vereinbar.

⁴³⁹ Siehe *v. Beckerath* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15a EStG, Rz. B 428, *v. Falkenhausen/Schneider*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 22, Rz. 52, *Kahle*, DStZ 2010, S. 723, *Weitemeyer* in Oetker, § 120 HGB, Rz. 56. Die feste Verzinsung eines Kontos wurde in mehreren Urteilen des BFH als Indiz für das Vorliegen eines Darlehenskontos gewertet. Siehe BFH v. 5.03.1991, Az. VIII R 93/84, BStBl. II 1991, S. 517, OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1728, BFH v. 15.05.2008, Az. IV R 46/05, BStBl. II 2008, S. 815, FG Nürnberg v. 22.10.2008, Az. 7 K 318/2007, EFG 2009, S. 2020. Vgl. auch BMF v. 30.05.1997, Az. IV B 2-S 2241a-51/93 II, BStBl. I 1997, S. 628, Tz. 4.

⁴⁴⁰ Siehe BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 553, BFH v. 05.03.1991, Az. VIII R 93/84, BStBl. II 1991, S. 517. Siehe *v. Falkenhausen/Schneider*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 22, Rz. 52. So auch in BMF v. 30.05.1997, Az. IV B 2-S 2241a-51/93 II, BStBl. I 1997, S. 628, Tz. 4.

⁴⁴¹ Siehe bspw. BFH v. 27.06.1996, Az. IV R 80/95, BStBl. II 1997, S. 36, BFH v. 05.03.1991, Az. VIII R 93/84, BStBl. II 1991, S. 517. So auch BFH v. 17.12.1980, Az. II R 36/79, BStBl. II 1981, S. 325. Die Parteien haben in dem zu Grunde liegenden Sachverhalt eine feste Verzinsung des variablen Kapitalkontos vereinbart.

der Teilhabe an den Verlusten der Gesellschaft der gesamthänderischen Bindung und sind dem Eigenkapital zuzuordnen.⁴⁴²

Ausschließlich das Kriterium der Verlustdeckung ermöglicht eine eindeutige Qualifikation von Gesellschafterkonten, da die Verrechnung von Verlusten mit Guthaben des Fremdkapitals unvereinbar ist und im Gegensatz zu alternativen, für Eigen- und Fremdkapital typischen Kriterien nicht sowohl in Verbindung mit Eigen- als auch Fremdkapital vereinbart werden kann.⁴⁴³

⁴⁴² Siehe *Kahle*, DStZ 2010, S. 722.

⁴⁴³ Siehe *Huber*, Vermögensanteil, S. 248, *Kübler*, DB 1972, S. 943. Vgl. auch *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 85.

Vierter Teil: Anwendung des Auslegungsergebnisses auf die Vertragspraxis

In diesem Teil der Ausführungen werden die gewonnenen Erkenntnisse auf die Praxis übertragen. Zunächst werden die von dem gesetzlichen System abweichenden gängigen Kontenmodelle sowie deren Besonderheiten dargestellt und die einzelnen Konten dem Eigen- bzw. Fremdkapital zugeordnet. Im Anschluss wird erörtert, welche Regelungen von den Gesellschaftern im Gesellschaftsvertrag aufzunehmen sind, um die Verlustdeckung eines Gesellschafterkontos zweifelsfrei zu vereinbaren und in der Folge die Qualifikation eines Gesellschafterkontos als Kapitalkonto herbeizuführen. Unter Rückgriff auf die Rechtsprechung werden Formulierungsvorschläge zur Aufnahme in den Gesellschaftsvertrag aufgeführt und im Rahmen der Qualifikation des Gesellschafterkontos zu berücksichtigende Zuordnungsprinzipien definiert. In diesem Zusammenhang werden in Vertragsmustern enthaltene Formulierungen aufgegriffen. Zum Ende werden die möglichen Auswirkungen der Durchsetzungssperre angesprochen und die offene Rechtsprechung des BFH in Bezug auf die Relevanz von Entnahmebeschränkungen für die Qualifikation eines Kapitalkontos erläutert.

I. Kapitalkontenmodelle und deren rechtliche Qualifikation

A. *Der Kapitalanteil im gesetzlichen System*

Es wurde bereits erläutert, dass das gesetzliche Kontensystem der Gesellschafter einer KG aus variablen und einheitlichen Kapitalanteilen besteht.⁴⁴⁴

Haben die Gesellschafter nach den Vereinbarungen des Gesellschaftsvertrages eine Pflichteinlage zu leisten, sind sowohl der Kapitalanteil des

⁴⁴⁴ Siehe zu den nachfolgenden Ausführungen Abschnitt IV. B. 2. des Dritten Teils, S. 52 ff., sowie bspw. *Huber*, Vermögensanteil, S. 178 f. und 236.

Komplementärs als auch der des Kommanditisten gem. § 120 Abs. 2 HGB i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB auf einem einheitlichen Kapitalkonto zu führen,⁴⁴⁵ welches grundsätzlich fortlaufend mit den auf dem Kapitalanteil abzubildenden Sachverhalten bebucht wird.

Das Kapitalkonto in der gesetzlichen Konzeption hat stets Eigenkapitalcharakter,⁴⁴⁶ da auf diesem Verluste laufend zu verrechnen sind. Das Kapitalkonto vermittelt dem Gesellschafter daher keine Forderung.⁴⁴⁷ Für den Kommanditisten ist darüber hinaus aufgrund §§ 167 Abs. 2, 169 HGB ein Verbindlichkeitskonto, das Privatkonto, zu führen.⁴⁴⁸

B. Der Kapitalanteil in der Praxis

Das gesetzliche Kontenmodell führt in der Praxis zu Nachteilen. Um die Defizite auszugleichen, werden in der Regel von dem gesetzlichen Leitbild abweichende Kontenmodelle vereinbart.⁴⁴⁹

1. Defizite des gesetzlichen Kapitalkontos

Das gesetzliche Kapitalkonto wird den Anforderungen der Praxis insbesondere nicht gerecht, weil es variabel ist.⁴⁵⁰ Durch die laufende Verbuchung

⁴⁴⁵ Siehe *Altendorf*, GmbH-StB 2009, S. 102, *Damas* in Saenger et al., S. 1538, *Eberl* in Heidel/Schall, § 167 HGB, Rz. 4, *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 71, *Hoffmann/Weidenhammer* in Müller/Hoffmann, § 5, Rz. 81, *Huber*, Vermögensanteil, S. 178 und S. 236, *Ihrig* in Sudhoff, § 20, Rz. 5 und 7, *Jestädt*, DStR 1992, S. 415, *Kirsch* in Preißer/Pung, S. 201, Rz. 7, *Schuck*, DStR 1994, S. 1352, und *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht, S. 367.

⁴⁴⁶ Siehe *Kübler*, DB 1972, S. 943.

⁴⁴⁷ Siehe *Huber*, ZGR 1988, S. 12, *Hoffmann/Weidenhammer* in Müller/Hoffmann, § 5, Rz. 77, *Ihrig* in Sudhoff, § 20, Rz. 10 *Karsten Schmidt*, Gesellschaftsrecht, S. 1382, *Priester* in MüKo HGB, § 120 HGB, Rz. 87, *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel F, Rz. 660, sowie Kapitel L, Rz. 510.

⁴⁴⁸ Siehe zu diesem Absatz in Abschnitt IV. D. 2. des Dritten Teils, S. 69 f.

⁴⁴⁹ Siehe *Dötsch*, FS Spindler, S. 598, v. *Falkenhausen/Schneider*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 22, Rz. 14, *Grunewald* in MüKo HGB, § 167 HGB, Rz. 19, *Ley*, DStR 2003, S. 957, *Rodewald*, GmbHHR 1998, S. 521, *Oppenländer*, DStR 1999, S. 939, *Schäfer* in Staub, § 120 HGB, Rz. 65, *Weitemeyer* in Oetker, § 120 HGB, Rz. 50.

⁴⁵⁰ Siehe *Ensthaler* in Bandasch, § 120 HGB, Rz. 10, *Ensthaler* in Ensthaler/Fahse, § 120 HGB, Rz. 10, *Rodewald*, GmbHHR 1998, S. 524, *Schäfer* in Staub, § 120 HGB, Rz. 53 und 60.

der auf dem Kapitalanteil abzubildenden Sachverhalte schwankt die Höhe des Kapitalanteils und das Kapitalkonto kann nicht als (gleichbleibender) Verteilungsschlüssel zur Bemessung von Mitgliedschaftsrechten verwendet werden.⁴⁵¹ Die ihrem Umfang nach anhand des Stands des Kapitalanteils – von Gesetzes wegen oder aufgrund gesellschaftsvertraglicher Vereinbarung – zu bemessenden Mitgliedschaftsrechte würden ansonsten jährlich entsprechend der Entwicklung der Beteiligungsverhältnisse schwanken und bei einem negativen Kapitalkonto gegebenenfalls wegfallen.⁴⁵² In diesem Zusammenhang ist von den Gesellschaftern jedoch Konstanz gewünscht.⁴⁵³

Die Problematik wird bspw. anhand des Stimmrechts der Gesellschafter deutlich. Die im Gesetz in § 119 Abs. 1 HGB i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB vorgesehene Einstimmigkeit der Gesellschafter in der Beschlussfassung entspricht häufig nicht den Bedürfnissen der Praxis.⁴⁵⁴ Es besteht das Risiko, dass aufgrund unterschiedlicher Auffassungen der Gesellschafter eine Einstimmigkeit nicht erzielt wird oder Minderheiten die Beschlussfassung blockieren.⁴⁵⁵ Da die Regelung gem. §§ 119, 109 HGB i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB dispositiv ist, werden für eine effiziente Beschlussfassung daher vielfach Mehrheitsbeschlüsse im Gesellschaftsvertrag vereinbart.⁴⁵⁶

Darüber hinaus soll sich das Stimmrecht nicht – wie in § 119 Abs. 2 HGB vorgesehen – pro Kopf, sondern anhand des Anteils jedes Gesellschafters am Kapital der Gesellschaft bestimmen. Ein Gesellschafter mit einem vergleichsweise höheren finanziellen Engagement als die übrigen Gesellschaf-

⁴⁵¹ Siehe *Huber*, Vermögensanteil, S. 183 f., und *Huber*, ZGR 1988, S. 43.

⁴⁵² Siehe *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel L, Rz. 550.

⁴⁵³ Siehe z. B. *Ehrlicke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 75, *Preißer* in Preißer/Pung, S. 420, Rz. 41.

⁴⁵⁴ Siehe *Ensthaler* in Ensthaler/Fahse, § 119 HGB, Rz. 2 und 24, *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht, S. 218.

⁴⁵⁵ Siehe *Plückelmann* in Gummert, § 4, Rz. 10. Siehe auch *Psaroudakis*, nach dessen Auffassung die Entscheidungsfindung durch das Einstimmigkeitserfordernis erheblich erschwert wird, siehe *Psaroudakis* in Heidel/Schall, § 119 HGB, Rz. 6.

⁴⁵⁶ Siehe *Finckh* in Henssler/Strohn, § 119 HGB, Rz. 37, *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht, S. 218.

ter fordert in der Regel auch weitergehende Stimmrechte ein.⁴⁵⁷ Würden die Stimmrechte der Gesellschafter jedoch durch gesellschaftsvertragliche Abrede anhand ihres variablen Kapitalanteils bemessen werden, würden sich die Mehrheitsverhältnisse gegebenenfalls jährlich entsprechend den Veränderungen des Kapitalanteils ändern und wären nicht konstant.⁴⁵⁸ Im Falle eines negativen Kapitalkontos würde das Stimmrecht des Gesellschafters gar wegfallen.⁴⁵⁹

An dem gesetzlichen Kontensystem wird weiterhin bemängelt, dass es unübersichtlich ist. Sämtliche Geschäftsvorfälle, die den Kapitalanteil verändern – mithin Einlagen, zulässige Entnahmen, Gewinne (beim Kommanditisten gem. § 167 Abs. 2 HGB bis zur Höhe der bedungenen Pflichteinlage) und Verluste – werden auf dem einen Kapitalkonto verbucht, so dass die Entwicklung des Kapitalanteils nur schwer nachvollzogen werden kann.⁴⁶⁰

2. Grundlagen und Vorteile abweichender Mehrkontenmodelle

Aufgrund der genannten Defizite wird der Kapitalanteil in der Praxis üblicherweise auf festen und geteilten Kapitalkonten abgebildet.⁴⁶¹

⁴⁵⁷ Siehe *Oppenländer*, DStR 1999, S. 940, *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel L, Rz. 550.

⁴⁵⁸ Siehe *Jestädt*, DStR 1992, S. 415, *Kahle*, DStZ 2010, S. 727, *Plückelmann* in Gummert, § 4, Rz. 36, *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel L, Rz. 550 und 551.

⁴⁵⁹ Siehe *Ensthaler* in *Ensthaler/Fahse*, § 119 HGB, Rz. 24, *Jestädt*, DStR 1992, S. 415, *Plückelmann* in Gummert, § 4, Rz. 36, *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel L, Rz. 550 und 551.

⁴⁶⁰ Siehe dazu *Preißer* in *Preißer/Pung*, S. 420, Rz. 41 f., *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel L, Rz. 550. Zu weiteren Defiziten des gesetzlichen Leitbildes siehe auch in *Kahle*, DStZ 2010, S. 727. *Jestädt* spricht in diesem Zusammenhang von aus dem gesetzlichen Kontensystem resultierenden untragbaren Ergebnissen, siehe *Jestädt*, DStR 1992, S. 415. Gemäß den Aussagen *Veltins* ist das gesetzliche System antiquiert und unpraktikabel, siehe *Sommer*, Gesellschaftsverträge, S. 16.

⁴⁶¹ Siehe *v. Falkenhausen/Schneider*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 22, Rz. 16 und 18, *Flume*, Personengesellschaft, S. 150, *Hefermehl*, FS Westermann, S. 238, *Hopt* in *Baumbach/Hopt*, § 120 HGB, Rz. 19, *Huber*, Vermögensanteil, S. 179 und 236, *Kübler*, DB 1972, S. 943, *Plassmann*, BB 1978, S. 413, *Schäfer* in *Staub*, § 120 HGB, Rz. 53, *Kars-ten Schmidt*, Gesellschaftsrecht, S. 1544 f., *Weitemeyer* in *Oetker*, § 120 HGB, Rz. 50, BFH v. 27.05.1981, Az. I R 123/77, BStBl. II 1982, S. 213, BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 552, BFH v. 03.11.1993, Az. II R 96/91, BStBl. II 1994, S. 90.

a) *Festes Kapitalkonto*

Das feste Kapitalkonto wird in der Regel als „Kapitalkonto I“ bezeichnet und ist insofern fest, als hierauf ausschließlich die Pflichteinlage verbucht wird.⁴⁶² Ansonsten werden auf diesem Konto keine weiteren Buchungen vorgenommen,⁴⁶³ so dass die sonstigen, den Kapitalanteil in der gesetzlichen Konzeption verändernden Geschäftsvorfälle auf einem oder mehreren anderen Konten zu verbuchen sind.⁴⁶⁴

Das Kapitalkonto I qualifiziert sich als Kapitalkonto, wenn es zur Verlustdeckung herangezogen werden kann.⁴⁶⁵ Sofern der BFH und die Finanzverwaltung die Ansicht vertreten, dass das Kapitalkonto I regelmäßig dem Eigenkapital der Gesellschaft zuzuordnen ist, wird dem nicht gefolgt.⁴⁶⁶ Gründe, die eine abweichende Behandlung des festen Kapitalkontos insofern rechtfertigen, als der Eigenkapitalcharakter dieses Kontos regelmäßig ohne weitere Prüfung angenommen werden kann, sind nicht ersichtlich.

b) *Vorteile des festen Kapitalkontos*

Durch die buchhalterisch getrennte Abbildung der Einlage einerseits und der sonstigen, den Kapitalanteil im gesetzlichen System verändernden Sachverhalte andererseits, bleibt der Bestand des Kapitalkontos I kon-

⁴⁶² Siehe Ley, KÖSDI 1992, S. 9153, Weitemeyer in Oetker, § 120 HGB, Rz. 50, Priester in MüKo HGB, § 120 HGB, Rz. 101, Psaroudakis in Heidel/Schall, § 120 HGB, Rz. 4.

⁴⁶³ Siehe Bordewin, DStR 1994, S. 676, Jestädt, DStR 1992, S. 415, Stuhlfelner in Glanegger et al., Einleitung vor §§ 120-122 HGB, Rz. 13, Wüllenkemper, BB 1991, S. 1910.

⁴⁶⁴ Eine derartige Aufsplittung des Kontensystems steht den GoB nicht entgegen, Winnefeld, Bilanzhandbuch, Kapitel L, Rz. 486.

⁴⁶⁵ Siehe Ehrlicke in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 87, Frystatzki, EStB 2006, S. 343 f., Hollatz, DStR 1994, S. 1675, Huber, Vermögensanteil, S. 252, Oppenländer, DStR 1999, S. 941, Rodewald, GmbHR 1998, S. 525.

⁴⁶⁶ Siehe BFH v. 03.11.1993, Az. II R 96/91, BStBl. II 1994, S. 90, mit Verweis auf Huber, ZGR 1988, S. 65. Zustimmend Jestädt, DStR 1992, S. 415, Priester in MüKo HGB, § 120 HGB, Rz. 29, Wiedemann, Gesellschaftsrecht, S. 367, BMF v. 11.07.2011, Az. IV C 6-S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, S. 713, Tz. I.

stant,⁴⁶⁷ da die den Kapitalanteil verändernden Sachverhalte die Höhe des festen Kapitalkontos nicht länger beeinflussen und dessen Stand verändern.⁴⁶⁸

Der Vorteil eines festen Kapitalkontos ist folglich im Wesentlichen darin zu sehen, dass die Gesellschafter nunmehr eine unveränderliche, die Beteiligungsquote jedes Gesellschafters wiedergebende Schlüsselgröße als Verteilungsmaßstab bzw. als Basis zur Berechnung der Mitgliedschaftsrechte zur Verfügung haben.⁴⁶⁹ Diese ist etwa vergleichbar mit dem Grundkapital einer Kapitalgesellschaft, anhand dessen gem. § 47 GmbHG das Stimmrecht und gem. § 29 Abs. 3 GmbHG die Gewinnbeteiligung zu berechnen sind. Auf Basis des festen Kapitalkontos können die Mitgliedschaftsrechte berechnet werden, die zwar grundsätzlich an den Kapitalanteil des Gesellschafters anknüpfen, aber nicht den Schwankungen des variablen Kapitalkontos im gesetzlichen System unterliegen sollen.⁴⁷⁰ Um die Mitgliedschaftsrechte einheitlich zu bestimmen, wird das feste Kapitalkonto in der Praxis üblicherweise auch als Maßstab für solche Mitgliedschaftsrechte vereinbart, die in der gesetzlichen Konzeption nicht schon auf Basis des

⁴⁶⁷ Siehe *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 75, *Oppenländer*, DStR 1999, S. 940 f., *Rodewald*, GmbHR 1998, S. 524, *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht, S. 367.

⁴⁶⁸ Siehe in der Rechtsprechung nur BFH v. 27.05.1981, Az. I R 123/77, BStBl. II 1982, S. 213. Vgl. auch *Kübler*, DB 1972, S. 943, *Plassmann*, BB 1978, S. 413, *Priester* in MüKo HGB, § 120 HGB, Rz. 103, *Schuck*, DStR 1994, S. 1352.

⁴⁶⁹ Siehe *Damas* in Saenger et al., S. 1540, *Huber*, Vermögensanteil, S. 238, *Martens* in Schlegelberger, § 120 HGB, Rz. 31, *Oppenländer*, DStR 1999, S. 941, *Schäfer* in Staub, § 120 HGB, Rz. 53, *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel L, Rz. 551.

⁴⁷⁰ Siehe OLG Zweibrücken v. 05.02.2007, Az. 7 U 22/06, OLGR Zweibrücken 2007, S. 322. Die Parteien haben nachträglich feste Kapitalkonten vereinbart, um Schwankungen der Mitgliedschaftsrechte zu vermeiden und Kontenparität zwischen den Gesellschaftergruppen herzustellen. Siehe zudem *Huber*, Vermögensanteil, S. 236, *Koller* in Koller/Roth/Morck, § 120 HGB, Rz. 9, *Priester* in MüKo HGB, § 120 HGB, Rz. 101, *Schopp*, BB 1987, S. 582, *Weitemeyer* in Oetker, § 120 HGB, Rz. 51.

Kapitalanteils berechnet werden, wie z. B. das Stimmrecht oder die Restgewinn- und Verlustverteilung.⁴⁷¹

Das feste Kapitalkonto schafft im Ergebnis Planungssicherheit in Bezug auf die Vermögensrechte (z. B. die Höhe der im Gewinnfall zu beziehenden Vorabdividende) und Mitverwaltungsrechte (z. B. der Umfang der Stimmrechte) der Gesellschafter, da unerwartete Änderungen in der Berechnungsgrundlage und in der Folge im Umfang der Mitgliedschaftsrechte, die zu Verschiebungen der Machtverhältnisse führen und sich gegebenenfalls auch negativ auf das Verhältnis der Gesellschafter untereinander auswirken können, vermieden werden.⁴⁷²

c) *Variable Konten*

Wird für einen Gesellschafter die Führung eines festen Kapitalkontos vereinbart, ist mindestens ein weiteres, variables Kapitalkonto einzurichten. Auf diesem sind die Vermögensvorgänge zu verbuchen, die das feste Kapitalkonto und damit die Beteiligungsverhältnisse der Gesellschafter nicht

⁴⁷¹ Siehe *Carlé/Bauschatz*, FR 2002, S. 1156, *Hollatz*, DStR 1994, S. 1674, *Huber*, Vermögensanteil, S. 236, *Jestädt*, DStR 1992, S. 415, *Kübler*, DB 1972, S. 943, *Lüdemann* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15a EStG, Rz. 88, *Oppenländer*, DStR 1999, S. 940 f., *Priester* in MüKo HGB, § 120 HGB, Rz. 86, *Schäfer* in Staub, § 120 HGB, Rz. 53, *Wiedemann*, FS Odersky, S. 932 f., *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht, S. 367, *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel A, Rz. 489, und Kapitel F, Rz. 643. Vgl. zudem BFH v. 03.11.1993, Az. II R 96/91, BStBl. II 1994, S. 90.

⁴⁷² Siehe z. B. BFH v. 27.05.1981, Az. I R 123/77, BStBl. II 1982, S. 213, *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 75, *Hopt* in Baumbach/Hopt, § 120 HGB, Rz. 15, und *Huber*, Vermögensanteil, S. 237.

verändern sollen,⁴⁷³ mithin Gewinne und Verluste sowie Einlagen und Entnahmen.⁴⁷⁴

Je nach Belieben der Gesellschafter kann der Kapitalanteil in der Praxis weiter unterteilt werden und es können bspw. gesonderte Rücklagen- und Verlustkonten geführt werden. In der Praxis werden in der Regel Zwei-, Drei- oder Vierkontenmodelle eingerichtet.⁴⁷⁵ Verfügen die Gesellschafter über mehrere Kapitalkonten, bilden diese aufgrund der Einheitlichkeit des Kapitalanteils in der Summe den Kapitalanteil des Gesellschafters.⁴⁷⁶

3. Mehrkontenmodelle

In diesem Abschnitt wird die Struktur gängiger Mehrkontenmodelle erläutert. Zu beachten ist, dass die Qualifikation der einzelnen Konten nicht allgemeingültig ist, da diese jeweils von den konkreten Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag abhängt.⁴⁷⁷ Auch die verwendeten Kontenbezeichnungen folgen keinem einheitlichen Schema. Die Konten können grundsätzlich beliebig benannt werden, die Bezeichnung richtet sich in der Regel jedoch danach, wie viele Konten für den Gesellschafter geführt werden.⁴⁷⁸ Wird bspw. nur ein weiteres Kapitalkonto neben dem festen Kapitalkonto I ge-

⁴⁷³ Siehe nur BFH v. 27.05.1981, Az. I R 123/77, BStBl. II 1982, S. 213, und BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 552, *Ehrlicke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 76, *Grunewald* in MüKo HGB, § 167 HGB, Rz. 20, *Martens* in Schlegelberger, § 120 HGB, Rz. 32, *Zimmermann/Hottmann et al.*, Personengesellschaft, S. 208, Rz. 190.

⁴⁷⁴ Siehe BFH v. 27.05.1981, Az. I R 123/77, BStBl. II 1982, S. 213, BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 552, und BFH v. 03.11.1993, Az. II R 96/91, BStBl. II 1994, S. 90. Vgl. zudem *Bordewin*, DStR 1994, S. 676, *Huber*, Vermögensanteil, S. 240, *Ley*, KÖSDI 1992, S. 9153, *Weitemeyer* in Oetker, § 120 HGB, Rz. 52, *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht, S. 368, *Wüllenkemper*, BB 1991, S. 1910.

⁴⁷⁵ Siehe nur *Ley*, DStR 2003, S. 957, *Ley*, DStR 2009, S. 613 f., *Oppenländer*, DStR 1999, S. 942, und *Wendt*, Stbg 2010, S. 148 ff. Selten werden auch Fünfkontenmodell geführt. Siehe dazu bspw. *Kirsch* in Preißer/Pung, S. 202, Rz. 13.

⁴⁷⁶ Siehe *Ehrlicke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 88, *Huber*, Vermögensanteil, S. 261, *Schäfers* in Bordewin/Brandt, § 15a EStG, Rz. 403, *Schäfer* in Staub, § 120 HGB, Rz. 67, *Weitemeyer* in Oetker, § 120 HGB, Rz. 57. Siehe dazu in Abschnitt IV. B. 3. des Dritten Teils, S. 55 f.

⁴⁷⁷ Siehe BFH v. 03.11.1993, Az. II R 96/91, BStBl. II 1994, S. 90, und *Ley*, KÖSDI 2002, S. 13462, *Priester* in MüKo HGB, § 120 HGB, Rz. 100, *Rodewald*, GmbHR 1998, S. 524.

⁴⁷⁸ Siehe *Heißenberg*, KÖSDI 2001, S. 12950, *Schwer*, StBp 2003, S. 161.

führt, wird dieses u. a. als „Kapitalkonto II“ oder als „variables Konto“ bezeichnet.⁴⁷⁹ Aber auch „Sonderkonto“ oder „Verrechnungskonto“ sind gängige Nennungen.⁴⁸⁰ Die Bezeichnungen eines zweiten Kapitalkontos als „Privat-“ oder „Darlehenskonto“ ist missverständlich,⁴⁸¹ weil sie suggeriert, dass es sich entsprechend dem für den Kommanditisten zu führenden Privatkonto um ein dem Fremdkapital zuzuordnendes Konto handelt.

a) Zweikontenmodell

In einem Zweikontenmodell werden für die Gesellschafter zwei Konten eingerichtet. Auf dem ersten Konto, dem Kapitalkonto I, wird regelmäßig die gesellschaftsvertraglich bedungene Pflichteinlage als festes Beteiligungsguthaben geführt.⁴⁸² Es kann zur finalen Verrechnung von Verlusten bei Beendigung der Gesellschafterstellung herangezogen werden und ist daher als Kapitalkonto zu qualifizieren.

Das zweite Konto kann dem Eigen- oder Fremdkapital zuordenbar sein.

i. Zweites Konto als Kapitalkonto

a. Ausgestaltung

Wird das zweite Konto als Kapitalkonto geführt, werden auf diesem sämtliche verbleibende Geschäftsvorfälle, mithin entnahme- und nicht entnahmefähige Gewinne, Verluste, Entnahmen und weitere Einlagen verbucht.⁴⁸³ Auch entsprechend den Regelungen des Gesellschaftsvertrages gegebenenfalls zu bildende Rücklagen und Einlagenrückstände können auf

⁴⁷⁹ Siehe *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 76.

⁴⁸⁰ Siehe *Hoffmann/Weidenhammer* in Müller/Hoffmann, § 5, Rz. 101.

⁴⁸¹ Siehe *Hopt* in Baumbach/Hopt, § 120 HGB, Rz. 19.

⁴⁸² Siehe *Rodewald*, GmbHR 1998, S. 524, *Schäfer* in Staub, § 120 HGB, Rz. 64. Vgl. zudem BFH v. 16.10.2008, Az. IV R 98/06, BStBl. II 2009, S. 274.

⁴⁸³ Siehe *Jestädt*, DStR 1992, S. 416, *Koller* in Koller/Roth/Morck, § 120 HGB, Rz. 9, *Kübler*, DB 1972, S. 943, *Neu/Stamm*, DStR 2005, S. 148, *Oppenländer*, DStR 1999, S. 941, *Rodewald*, GmbHR 1998, S. 524, *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel E, Rz. 1687, *Wüllenkemper*, BB 1991, S. 1910.

dem Kapitalkonto II verbucht werden.⁴⁸⁴ Aufgrund der Aufnahme von Verlusten ist es als Kapitalkonto zu qualifizieren.⁴⁸⁵

Die rechtliche Einordnung der Gesellschafterkonten in einem Zweikontenmodell wurde so auch vom OLG Zweibrücken vorgenommen. Gemäß den Regelungen des Gesellschaftsvertrages wurden für die Kommanditisten zwei Konten geführt: ein variables Kapitalkonto sowie ein variables Darlehenskonto, auf dem über die Hafteinlage hinausgehende Gewinne und Verluste verbucht werden sollten.⁴⁸⁶ Aufgrund der Verlustbuchung auf dem zweiten Gesellschafterkonto qualifizierte das Gericht dieses Konto (entgegen dessen Bezeichnung) als Kapitalkonto.⁴⁸⁷

b. Besonderheiten

Für den Komplementär ergeben sich im Vergleich zu dem gesetzlichen Kontensystem im Zweikontenmodell insofern keine Änderungen, als der Kapitalanteil lediglich buchmäßig auf zwei Konten abgebildet wird.⁴⁸⁸

Der Kommanditist hingegen wird dem Komplementär zwar gleich, verglichen mit den für ihn im gesetzlichen System zu führenden Gesellschafterkonten jedoch schlechter gestellt.⁴⁸⁹ Durch die Einrichtung eines zweiten, variablen Kapitalkontos werden die Regelungen der §§ 167 Abs. 2, 169 Abs. 2 HGB grundsätzlich abbedungen.⁴⁹⁰ Der Kapitalanteil ist nicht

⁴⁸⁴ Siehe *Bundessteuerberaterkammer*, *Berufsrechtliches Hdb.*, S. 10, *Oppenländer*, DStR 1999, S. 941, *Zimmermann/Hottmann et al.*, *Personengesellschaft*, S. 207 f., Rz. 190.

⁴⁸⁵ Siehe *Huber*, *Vermögensanteil*, S. 252 und 259, *Koller* in *Koller/Roth/Morck*, § 120 HGB, Rz. 9, *Ley*, DStR 2009, S. 615, *Ley*, *KÖSDI* 1992, S. 9153, *Neu/Stamm*, DStR 2005, S. 148, *Oppenländer*, DStR 1999, S. 941, *Winnefeld*, *Bilanzhandbuch*, Kapitel D, Rz. 1915. Vgl. zudem BFH v. 16.10.2008, Az. IV R 98/06, *BStBl.* II 2009, S. 274.

⁴⁸⁶ Siehe OLG Zweibrücken v. 5.02.2007, Az. 7 U 22/06, *OLGR Zweibrücken* 2007, S. 322 f.

⁴⁸⁷ Siehe OLG Zweibrücken v. 5.02.2007, Az. 7 U 22/06, *OLGR Zweibrücken* 2007, S. 323.

⁴⁸⁸ Siehe *Wüllenkemper*, *BB* 1991, S. 1910.

⁴⁸⁹ Siehe *Grunewald* in *MüKo HGB*, § 167 HGB, Rz. 20, *Huber*, *Vermögensanteil*, S. 258, *Huber*, *ZGR* 1988, S. 51, *Kahle*, *DStZ* 2010, S. 728, *Oppenländer*, DStR 1999, S. 941.

⁴⁹⁰ Siehe *Huber*, *ZGR* 1988, S. 50, *Oppenländer*, DStR 1999, S. 941, *Sommer*, *Gesellschaftsverträge*, S. 17.

länger der Höhe nach begrenzt,⁴⁹¹ so dass das Erfordernis zur Führung des Privatkontos wegfällt.⁴⁹² Die auf dem Kapitalkonto II gutgeschriebenen Gewinne, die dem Kommanditisten im gesetzlichen System – soweit seine Pflichteinlage ausgeglichen ist – eigentlich eine allzeit fällige Forderung gem. § 169 Abs. 2 HGB vermitteln,⁴⁹³ dürfen vorbehaltlich einer abweichenden gesellschaftsvertraglichen Regelung nunmehr nur noch entsprechend § 122 HGB entnommen werden und sind dem Risiko der Verrechnung mit künftigen Verlusten ausgesetzt.⁴⁹⁴ Die auf dem Kapitalkonto „stehen gelassenen“ Gewinne aus Vorjahren können dem Kommanditisten jederzeit entzogen werden, so dass er folglich mit den auf ihn entfallenden Gewinnen über den Betrag der bedungen Pflichteinlage hinaus haftet.⁴⁹⁵

Nichtsdestotrotz ist die sich explizit auf den Kapitalanteil beziehende Entnahmebeschränkung des § 169 Abs. 1 S. 2 Hs. 2 HGB zu Lasten des Kommanditisten weiterhin anzuwenden, sofern im Gesellschaftsvertrag keine anderweitige Regelung getroffen wurde.⁴⁹⁶ Die Entnahme von Gewinnen ist daher ausgeschlossen, wenn Verluste vorrangig auszugleichen

⁴⁹¹ Siehe *Huber*, ZGR 1988, S. 53.

⁴⁹² Zum Zusammenhang zwischen der begrenzten Gewinnzuschreibung und dem Privatkonto des Kommanditisten siehe in Abschnitt IV. B. 2. b) des Dritten Teils, S. 53 ff.

⁴⁹³ Siehe *Wüllenkemper*, BB 1991, S. 1910, sowie BFH v. 27.05.1981, Az. I R 123/77, BStBl. II 1982, S. 213.

⁴⁹⁴ Siehe *Heuermann* in Blümich, § 15a EStG, Rz. 37, *Huber*, Vermögensanteil, S. 257, *Martens* in Schlegelberger, § 120 HGB, Rz. 32, *Oetker* in Oetker, § 167 HGB, Rz. 21, *Oppenländer*, DStR 1999, S. 941, *Rodewald*, GmbHR 1998, S. 524.

⁴⁹⁵ Siehe BFH v. 27.05.1981, Az. I R 123/77, BStBl. II 1982, S. 213, BFH v. 16.10.2008, Az. IV R 98/06, BStBl. II 2009, S. 274, *Dötsch*, FS Spindler, S. 598, *Ensthaler*, Liquidation, S. 136, *Grunewald* in MüKo HGB, § 167 HGB, Rz. 20, *Heuermann* in Blümich, § 15a EStG, Rz. 37, *Huber*, Vermögensanteil, S. 252 und 259, *Huber*, ZGR 1988, S. 53, *Jestädt*, DStR 1992, S. 416, *Lüdemann* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15a EStG, Rz. 88, *Oetker* in Oetker, § 167 HGB, Rz. 21, *Röhrig/Doege*, DStR 2006, S. 490, *Schäfers* in Bordewin/Brandt, § 15a EStG, Rz. 391.

⁴⁹⁶ Siehe auch *Huber*, Vermögensanteil, S. 260.

sind bzw. die Summe der Kapitalkonten bzw. der Kapitalanteil unter den Betrag der bedungenen Pflichteinlage gesunken ist.⁴⁹⁷

Diese Einschränkung traf auch den Kommanditisten, der von dem dem Urteil des BFH vom 03.02.1988 zu Grunde liegenden Sachverhalt betroffen war. Laut den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages waren Verluste der Gesellschaft vorrangig mit Guthaben der Privatkonten der Gesellschafter zu decken und die Privatkonten aufgrund dessen als Kapitalkonten zu qualifizieren. Die im Gesellschaftsvertrag aufgenommene Regelung hatte zur Folge, dass die in der Vergangenheit auf dem Privatkonto gutgeschriebenen Gewinne von künftigen Verlusten aufgezehrt werden konnten. Nur die Verluste, die nicht mit vorhandenen Guthaben ausgeglichen werden konnten, waren mit zukünftigen Gewinnen zu verrechnen.⁴⁹⁸

Auch in dem Urteil des BFH vom 23.07.1975 wurden für die Kommanditisten ein festes und ein bewegliches Gesellschafterkonto, welche aufgrund deren Verlustdeckungsfunktion als Kapitalkonten zu qualifizieren waren, geführt. Der in einem Geschäftsjahr ausgewiesene positive Saldo auf dem beweglichen Kapitalkonto fiel in dem darauffolgenden Geschäftsjahr den zugewiesenen Verlusten durch Verrechnung anheim.⁴⁹⁹

ii. Zweites Konto als Darlehenskonto

Das zweite Konto ist dem Fremdkapital zuzuordnen, wenn die Guthaben zur Verlustdeckung nicht herangezogen werden können.⁵⁰⁰ Dieses Kontenmodell entspricht insofern der gesetzlichen Konzeption des einheitlichen und variablen Kapitalkontos, als auch in diesem Kontenmodell ledig-

⁴⁹⁷ Siehe *Grunewald* in MüKo HGB, § 167 HGB, Rz. 20, *Huber*, ZGR 1988, S. 60. Ist der Kommanditist hingegen befugt, Entnahmen zu Lasten der bedungenen Einlage vorzunehmen, sind die Haftungsfolgen des § 172 Abs. 4 HGB zu prüfen, siehe *Huber*, Vermögensanteil, S. 260.

⁴⁹⁸ Siehe zu diesem Abschnitt BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 551.

⁴⁹⁹ Siehe zu diesem Abschnitt BFH v. 23.07.1975, Az. II R 101/73, BStBl. II 1976, S. 24.

⁵⁰⁰ Siehe BFH v. 27.06.1996, Az. IV R 80/95, BStBl. II 1997, S. 36-38, *Huber*, Vermögensanteil, S. 252 und 259.

lich ein Kapitalkonto geführt wird, welches zumindest aufgrund der laufenden Verrechnung der Verluste variabel ist.

b) Dreikontenmodell

i. Ausgestaltung

Im Rahmen eines Dreikontenmodells werden für die Gesellschafter für gewöhnlich zwei Kapitalkonten eingerichtet. Darüber hinaus verfügen sie über ein Fremdkapitalkonto, welches im weiteren Verlauf als Sonderkonto bezeichnet wird.⁵⁰¹

Das Kapitalkonto I wird auch in diesem Modell als festes Kapitalkonto geführt, so dass die obigen Aussagen entsprechend gelten.⁵⁰²

Das zweite Konto kann vereinbarungsgemäß als Rücklagenkonto geführt werden, auf dem der nicht entnahmefähige Teil der Gewinne gutgeschrieben wird.⁵⁰³ Auf diesem Konto werden in der Regel zudem Einlagenrückstände buchhalterisch festgehalten.⁵⁰⁴

⁵⁰¹ Siehe *Bundessteuerberaterkammer*, Berufsrechtliches Hdb., S. 12, *Damas* in Saenger et al., S. 1540, *Heuermann* in Blümich, § 15a EStG, Rz. 35, *Huber*, ZGR 1988, S. 46, OFD Hannover v. 07.02.2008, Az. S 2241a-96-StO 222/221, DB 2008, S. 1351, *Oppenländer*, DStR 1999, S. 941, *Schuck*, DStR 1994, S. 1352 f. Das dritte Konto wird fälschlicherweise auch als Kapitalkonto III bezeichnet. Siehe *Oppenländer*, DStR 1999, S. 941.

⁵⁰² Siehe Abschnitt I. B. 3. a) dieses Teils, S. 113.

⁵⁰³ Bei einer Rücklage handelt es sich um eine Entnahmebeschränkung. Siehe v. *Falkenhausen/Schneider*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 24, Rz. 58, *Oppenländer*, DStR 1999, S. 942, *Weipert* in Joost/Strohn, § 169 HGB, Rz. 29. Für die Rechtsform der KG besteht grundsätzlich keine gesetzliche Pflicht zur Bildung von Rücklagen, siehe *Huber* in Dötsch et al., S. 203, *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel L, Rz. 580. Die Gesellschafter können jedoch aufgrund gesellschaftsvertraglicher Vereinbarung oder einem entsprechenden Beschluss Guthaben in die Rücklagen einstellen, siehe *Huber* in Dötsch et al., S. 203, *IDW*, WPg Supplement 2012, S. 80, Rz. 46, *Kirsch* in Preißer/Pung, S. 202, Rz. 11. Vgl. zudem BFH v. 04.05.2000, Az. IV R 16/99, BStBl. II 2001, S. 171 f., *Bundessteuerberaterkammer*, Berufsrechtliches Hdb., S. 7, *Kahle*, FR 2010, S. 776, *Jestädt*, DStR 1992, S. 416, *Ley*, KÖSDI 1992, S. 9154, *Schäfer* in Staub, § 120 HGB, Rz. 69.

⁵⁰⁴ Siehe *Bundessteuerberaterkammer*, Berufsrechtliches Hdb., S. 10, *Heuermann* in Blümich, § 15a EStG, Rz. 37, *Jestädt*, DStR 1992, S. 416, *Ley*, KÖSDI 1992, S. 9154, *Schäfer* in Staub, § 120 HGB, Rz. 69, *Zimmermann/Hottmann et al.*, Personengesellschaft, S. 208, Rz. 191. Vgl. zudem BFH v. 16.10.2008, Az. IV R 98/06, BStBl. II 2009, S. 274.

Bei einem Rücklagenkonto handelt es sich nur um ein Kapitalkonto, wenn die Guthaben zur Verlustdeckung herangezogen werden können.⁵⁰⁵ Angefallene Verluste sind dann üblicherweise vorrangig mit den Rücklagen zu verrechnen, bevor sie den Kapitalanteilen der Gesellschafter belastet werden dürfen.⁵⁰⁶ Sind Verluste hingegen nicht aus den Rücklagen zu decken, weil diese bspw. für Investitionszwecke gebildet wurden und durch Verluste nicht aufgezehrt werden dürfen, handelt es sich bei dem Konto um ein Fremdkapitalkonto des Gesellschafters.⁵⁰⁷

Auf dem dritten Gesellschafterkonto werden die verbleiben Geschäftsvorfälle verbucht, bspw. entnahmefähige Gewinnanteile, über die Pflichteinlage hinausgehende Einlagen, die den Kapitalanteil nicht erhöhen dürfen sowie Entnahmen. Die Guthaben des dritten Gesellschafterkontos werden zur Verlustdeckung nicht herangezogen und vermitteln dem Gesellschafter einen unentziehbaren Anspruch. Es ist daher als Fremdkapitalkonto zu qualifizieren.⁵⁰⁸

ii. Besonderheiten

Der Vorteil des Dreikontenmodells besteht darin, dass nicht entnahmefähige sowie entnahmefähige Gewinne getrennt voneinander ausgewiesen werden.⁵⁰⁹ Die entnahmefähigen Gewinne werden auf dem

⁵⁰⁵ Siehe *Bitz* in Littmann, § 15a EStG, Rz. 6, *Bundessteuerberaterkammer*, Berufsrechtliches Hdb., S. 8 und S. 10, *Huber*, ZGR 1988, S. 92, *Koller* in Koller/Roth/Morck, § 167 HGB, Rz. 3, *Oppenländer*, DStR 1999, S. 942, *Rodewald*, GmbHR 1998, S. 525, *Wiedemann*, FS Odersky, S. 933

⁵⁰⁶ Siehe *Bundessteuerberaterkammer*, Berufsrechtliches Hdb., S. 9, *Huber*, ZGR 1988, S. 74 f.

⁵⁰⁷ Siehe *Huber*, ZGR 1988, S. 92, *Wälzholz*, DStR 2011, Teil 2, S. 1861.

⁵⁰⁸ Siehe BFH v. 04.05.2000, Az. IV R 16/99, BStBl. II 2001, S. 171 f., BFH v. 05.06.2002, Az. I R 81/00, BStBl. II 2004, S. 344, BFH v. 16.10.2008, Az. IV R 98/06, BStBl. II 2009, S. 274. Vgl. zudem *Heuermann* in Blümich, § 15a EStG, Rz. 37, *Jestädt*, DStR 1992, S. 416, *Ley*, KÖSDI 1992, S. 9154, *Lüdemann* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15a EStG, Rz. 88, *Oppenländer*, DStR 1999, S. 941, *Rodewald*, GmbHR 1998, S. 525, *Zimmermann/Hottmann et al.*, Personengesellschaft, S. 208, Rz. 191.

⁵⁰⁹ Siehe *Carlé/Bauschatz*, FR 2002, S. 1156, *Kahle*, DStZ 2010, S. 728, *Ley*, KÖSDI 1992, S. 9154, *Oppenländer*, DStR 1999, S. 943.

Sonderkonto verbucht und vermitteln dem Gesellschafter eine Forderung; dadurch werden sie dem Risiko einer Verrechnung mit künftigen Verlusten entzogen und die Gesellschafter haben grundsätzlich ein jederzeitiges Zugriffsrecht auf die Guthaben.⁵¹⁰

Analog zu dem für den Kommanditisten in der gesetzlichen Konzeption zu führenden Privatkonto werden im Rahmen des Dreikontenmodells die entnahmefähigen Gewinne sowie Entnahmen auf einem gesonderten Fremdkapitalkonto verbucht und dadurch die für den Kommanditisten mit dem Zweikontenmodell einhergehenden aufgezeigten Nachteile vermieden.⁵¹¹

c) Vierkontenmodell

i. Ausgestaltung

Der Unterschied eines Vierkontenmodells im Vergleich zum Dreikontenmodell liegt darin, dass ein zusätzliches Konto zur Aufnahme von Verlusten eingerichtet wird,⁵¹² welches bspw. als Verlustsonderkonto oder Kapitalkonto IV bezeichnet werden kann.⁵¹³ Auf diesem Konto werden Verluste gesondert verbucht und können einfacher nachvollzogen werden.⁵¹⁴

Im Zusammenhang mit der Vereinbarung eines Verlustsonderkontos einigen sich die Parteien in der Regel auch darauf, dass ein Verlustvortrag vor-

⁵¹⁰ Siehe v. *Beckerath* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15a EStG, Rz. B 424, *Damas* in Saenger et al., S. 1540, *Huber*, ZGR 1988, S. 86, *Kahle*, DStZ 2010, S. 728, *Lüdemann* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15a EStG, Rz. 88, *Schäfer* in Staub, § 120 HGB, Rz. 66.

⁵¹¹ Siehe *Grunewald* in MüKo HGB, § 167 HGB, Rz. 21, *Heuermann*, StBp 2009, S. 89, *Lüdemann* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15a EStG, Rz. 88, *Oetker* in Oetker, § 167 HGB, Rz. 22. Aufgrund dessen ist nach Aussage von *Ihrig* ein Dreikontenmodell dem Zweikontenmodell vorzuziehen, siehe *Ihrig* in Sudhoff, § 20, Rz. 29.

⁵¹² Siehe *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 88, v. *Falkenhausen/Schneider*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 22, Rz. 55, *Grunewald* in MüKo HGB, § 167 HGB, Rz. 21, *Weitemeyer* in Oetker, § 120 HGB, Rz. 57.

⁵¹³ Siehe *Bundessteuerberaterkammer*, Berufsrechtliches Hdb., S. 10. Vgl. auch *Huber*, ZGR 1988, S. 87, *Ley*, KöSDI 1992, S. 9154, OFD Hannover v. 07.02.2008, Az. S 2241a-96-StO 222/221, DB 2008, S. 1351, *Oppenländer*, DStR 1999, S. 942, *Rodewald*, GmbHR 1998, S. 526.

⁵¹⁴ Siehe *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 88, *Jestädt*, DStR 1992, S. 416, *Priester* in MüKo HGB, § 120 HGB, Rz. 107.

rangig mit künftigen Gewinnen auszugleichen ist.⁵¹⁵ Dadurch werden dem Kapitalkonto bereits vor Entstehung des Verlustvortrages gutgeschriebene Gewinnanteile geschützt und nicht dem Risiko einer Verlustverrechnung ausgesetzt.⁵¹⁶ Sobald das Verlustsonderkonto ausgeglichen ist, können etwaige Gewinne wieder auf anderen Konten gutgeschrieben werden.⁵¹⁷ Ist ein Ausgleich mit künftigen Gewinnen im Sinne einer laufenden Verrechnung von Verlusten nicht mehr möglich, weil der Gesellschafter aus der Gesellschaft ausscheidet oder diese liquidiert wird, so wird der Negativsaldo des Verlustsonderkontos im Rahmen der Berechnung des Auseinandersetzungsguthabens mit den anderen Kapitalkonten verrechnet.⁵¹⁸ Da das Verlustsonderkonto zur Verlustdeckung herangezogen wird, ist es regelmäßig als Kapitalkonto zu qualifizieren.⁵¹⁹

Für das im Rahmen eines Vierkontenmodells zu führende Kapitalkonto I wird auf die obigen Ausführungen verwiesen.⁵²⁰ Das zweite Konto wird in der Regel analog zum Dreikontenmodell ähnlich eines Rücklagenkontos geführt,⁵²¹ auf dem die nicht entnahmefähigen Anteile am zugewiesenen Gewinn verbucht werden.⁵²² Im Vergleich zu dem zweiten Konto im Dreikontenmodell ist jedoch zu beachten, dass Verluste nunmehr laufend auf dem Verlustsonderkonto und nicht länger auf dem Kapitalkonto II verrech-

⁵¹⁵ Siehe *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 88, *Huber*, ZGR 1988, S. 87, *Schäfers* in Bordewin/Brandt, § 15a EStG, Rz. 392, BFH v. 07.04.2005, Az. IV R 24/03, BStBl. II 2005, S. 599.

⁵¹⁶ Siehe auch *Bundessteuerberaterkammer*, Berufsrechtliches Hdb., S. 10 f.

⁵¹⁷ Siehe *Bitz* in Littmann, § 15a EStG, Rz. 6, *Schäfers* in Bordewin/Brandt, § 15a EStG, Rz. 392, *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel L, Rz. 556. Je nach dem auf welchem Konto die Gewinne verbucht werden, handelt es sich um Kapital oder eine Forderung des Gesellschafters.

⁵¹⁸ Siehe *Korn/Strahl* in Korn, § 6 EStG, Rz. 497.

⁵¹⁹ Siehe *Bundessteuerberaterkammer*, Berufsrechtliches Hdb., S. 11, *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 88.

⁵²⁰ Siehe Abschnitt I. B. 3. a) dieses Teils, S. 113.

⁵²¹ Siehe *Baldi* in Frotscher, § 15a EStG, Rz. 136.

⁵²² Siehe *Damas* in Saenger et al., S. 1540.

net werden, so dass sich das Kapitalkonto II ohne eine Vereinbarung zur Verlustdeckung als Darlehenskonto qualifiziert.⁵²³

Das im Rahmen dieses Modells fälschlicherweise gemeinhin als Kapitalkonto III bezeichnete Gesellschafterkonto entspricht dem Sonderkonto der Gesellschafter im Dreikontenmodell. Es dient der Aufnahme entnahmefähiger Gewinne und der Verbuchung von Entnahmen. Die Guthaben dieses Kontos können in der Regel nicht zur Verlustdeckung herangezogen werden, so dass sich das Sonderkonto als Darlehenskonto qualifiziert.⁵²⁴

Im Zusammenhang mit einem Vierkontenmodell wurde der Rechtsprechung bspw. das nachfolgende Kontenmodell zur rechtlichen Einordnung vorgelegt.⁵²⁵ Für die Gesellschafter einer KG waren gemäß den Regelungen im Gesellschaftsvertrag vier Konten einzurichten:

- ein Kapitalkonto,
- ein Verlustvortragskonto,
- ein variables Konto und
- ein gemeinsames Rücklagenkonto.

Auf dem streitigen Konto, dem variablen Konto, wurden zunächst Gewinne und Entnahmen verbucht. Mit Gesellschafterbeschluss wurde das variable Konto mit einer Entnahmebeschränkung versehen, wonach eine Ausschüttung nunmehr einen einstimmigen Beschluss der Gesellschafter erforderte. Im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters sollte dieser vereinbarungsgemäß einen unbedingten Anspruch auf Auszahlung der auf diesem

⁵²³ Siehe *Bundessteuerberaterkammer*, Berufsrechtliches Hdb., S. 11, *Jestädt*, DStR 1992, S. 416, *Kahle*, DStZ 2010, S. 730, *Ley*, KöSDI 1992, S. 9154, OFD Hannover v. 07.02.2008, Az. S 2241a-96-StO 222/221, DB 2008, S. 1351, *Rodewald*, GmbHR 1998, S. 526, *Wendt*, BFH/PR 2009, S. 130..

⁵²⁴ Siehe *Jestädt*, DStR 1992, S. 416.

⁵²⁵ Für das Beispiel wurde der Sachverhalt des Urteils des OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1726-1730, zu Grunde gelegt und vereinfacht.

Konto verbuchten Guthaben haben; auf zwischenzeitlich erlittene Verluste sollte keine Rücksicht genommen werden. Verluste waren entsprechend den Regelungen des Gesellschaftsvertrages auf den Verlustvortragskonten zu verbuchen, die durch spätere Gewinne auszugleichen waren.⁵²⁶

Mit Ausscheiden aus der KG begehrten die Kommanditisten die Auszahlung der Guthaben auf dem variablen Kapitalkonto. Die Parteien stritten darüber, ob es sich bei dem variablen Kapitalkonto um ein Konto des Eigen- oder Fremdkapitals handelt und die Kommanditisten einen Anspruch auf Auszahlung der Guthaben haben.⁵²⁷

Das OLG Köln kam durch Auslegung der Regelungen im Gesellschaftsvertrag zu dem Ergebnis, dass es sich bei den variablen Kapitalkonten der Gesellschafter um Darlehenskonten handelt.⁵²⁸ Die Entscheidung begründete das Gericht damit, dass das streitige Konto nicht zur Aufnahme von Verlusten diene und dem Kommanditisten eine unentziehbare Forderung zuwies.⁵²⁹ Auch die unbedingte Rückzahlungspflicht der Gesellschaft bestätige die rechtliche Einordnung als Darlehenskonto.⁵³⁰

ii. Besonderheiten

Die Einrichtung eines Verlustsonderkontos bewirkt, dass künftige Gewinne zum Ausgleich der Verluste herangezogen werden und bereits zugewiesene, auf den Kapitalkonten stehen gelassene Gewinne insofern nicht mit Verlusten verrechnet werden.⁵³¹

⁵²⁶ Siehe zu diesem Abschnitt OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1726 f.

⁵²⁷ Siehe OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1726 f.

⁵²⁸ Siehe OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1727.

⁵²⁹ Siehe OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1727 f.

⁵³⁰ Siehe OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1727.

⁵³¹ Siehe v. *Beckerath* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15a EStG, Rz. B 425, *Carlé/Bauschatz*, FR 2002, S. 1156, *Frystatzki*, EStB 2006, S. 343, *Heuermann* in Blümich, § 15a EStG, Rz. 37, *Heuermann*, StBp 2009, S. 89, *Oppenländer*, DStR 1999, S. 941, *Rodewald*, GmbHR 1998, S. 526. Siehe auch BFH v. 16.10.2008, Az. IV R 98/06, BStBl. II 2009, S. 275.

Mit Führung eines Verlustsonderkontos wird im Hinblick auf den Kommanditisten die Kontenstruktur an die Regelungen der §§ 169 Abs. 1 S. 2 Hs. 2, 169 Abs. 2 HGB angenähert, da im gesetzlichen System die bezogenen Gewinne nicht mit zukünftigen Verlusten verrechnet werden können.⁵³²

II. Gesellschaftsvertragliche Regelungen

A. *Regelungen zur Verlustdeckung im Gesellschaftsvertrag vorhanden*

1. Qualifikation als Kapitalkonto

Die bisherigen Ausführungen ergeben, dass eine Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag, der zufolge ein Gesellschafterkonto mit Verlusten zu belasten ist, dahingehend zu interpretieren ist, dass es sich bei dem in Rede stehenden Konto dem Willen der Gesellschafter nach um ein dem Eigenkapital zuzuordnendes Kapitalkonto handelt.⁵³³ Die Vereinbarung von einer der drei Ausprägungen der Verlustdeckung ist ausreichend.⁵³⁴

Bestimmt der Gesellschaftsvertrag, dass Verluste laufend auf einem Gesellschafterkonto zu verrechnen sind, kann eine knappe Formulierung wie „Ein Anteil am Verlust wird den Kommanditisten auf dem Kapitalkonto I belastet“ oder „Zur Aufnahme der Gewinne, Verluste, Entnahmen und Einlagen wird für jeden Gesellschafter ein Kapitalkonto eingerichtet“ verwendet

⁵³² Siehe nur *Altendorf*, GmbH-StB 2009, S. 103.

⁵³³ Siehe z. B. BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 552 f., BFH v. 03.11.1993, Az. II R 96/91, BStBl. II 1994, S. 90. So im Umkehrschluss auch BGH v. 23.02.1978, Az. II ZR 145/76, BB 1978, S. 631, *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 85, v. *Falkenhausen/Schneider*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 22, Rz. 51 f., *Heuermann* in Blümich, § 15a EStG, Rz. 38, *Priester* in MüKo HGB, § 120 HGB, Rz. 29, OFD Hannover v. 07.02.2008, Az. S 2241a-96-StO 222/221, DB 2008, S. 1350 f.

⁵³⁴ Siehe *Heuermann* in Blümich, § 15a EStG, Rz. 39, mit Bezug auf die laufende und finale Verrechnung von Verlusten sowie *Dötsch*, FS Spindler, S. 602, BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 553, BFH v. 07.04.2005, Az. IV R 24/03, BStBl. II 2005, S. 602.

werden.⁵³⁵ Denkbar ist auch die Formulierung „Verluste der Gesellschaft sind aus den Kapitalkonten der Gesellschafter zu decken“.⁵³⁶ Alternativ kann die finale Verrechnung der Verluste bei Beendigung der Gesellschaftsterstellung vereinbart werden.⁵³⁷ Eine Formulierung wie „Der ausscheidende Gesellschafter erhält das sich aus der Summe seiner Kapitalkonten I und II ergebende Abfindungsguthaben“ oder etwa „Das Abfindungs- bzw. Auseinandersetzungsguthaben des Gesellschafters bemisst sich nach dem Kapitalkonto I und dem Kapitalkonto II“ genügt.⁵³⁸ Denkbar ist auch die Formulierung „Im Falle des Ausscheidens oder der Liquidation der Gesellschaft geht das Kapitalkonto mit in die Ermittlung des Abfindungs- bzw. Auseinandersetzungsguthabens ein“.⁵³⁹

An Stelle einer laufenden oder finalen Verrechnung von Verlusten kann vereinbart werden, dass das Guthaben des in Rede stehenden Kontos bei Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses nachrangig an die Gesellschafter zurückzuzahlen ist.⁵⁴⁰ „Das Abfindungs- bzw. Auseinandersetzungsguthaben berechnet sich aus dem Saldo von dem Kapitalkonto I und Kapitalkonto II“ ist eine mögliche Formulierung.⁵⁴¹ Gleiches drückt die Vereinbarung „Die Guthaben können bei Ausscheiden des Gesellschafters nicht vorab als Forderung zur Befriedigung geltend gemacht werden“ aus.⁵⁴²

⁵³⁵ Siehe BFH v. 03.12.1980, Az. II R 66/77, BStBl. II 1981, S. 280, und BFH v. 17.12.1980, Az. II R 36/79, BStBl. II 1981, S. 325.

⁵³⁶ Siehe BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 551.

⁵³⁷ Siehe nur BFH v. 07.04.2005, Az. IV R 24/03, BStBl. II 2005, S. 601, oder BFH v. 26.06.2007, Az. IV R 29/06, BStBl. II 2008, S. 105.

⁵³⁸ So auch BFH v. 27.06.1996, Az. IV R 80/95, BStBl. II 1997, S. 36, und BFH v. 15.05.2008, Az. IV R 46/05, BStBl. II 2008, S. 813.

⁵³⁹ Siehe BFH v. 05.06.2002, Az. I R 81/00, BStBl. II 2004, S. 346.

⁵⁴⁰ Siehe OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1728, mit entsprechender Formulierung in Bezug auf Fremdkapital und BFH v. 03.11.1982, Az. II R 94/80, BStBl. II 1983, S. 242. Siehe auch *Huber*, Vermögensanteil, S. 250 f.

⁵⁴¹ Vgl. bspw. BFH v. 27.06.1996, Az. IV R 80/95, BStBl. II 1997, S. 36, sowie BFH v. 04.05.2000, Az. IV R 16/99, BStBl. II 2001, S. 172.

⁵⁴² Vgl. bspw. BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 552, und BFH v. 03.11.1993, Az. II R 96/91, BStBl. II 1994, S. 90.

2. Qualifikation als Verbindlichkeitskonto

Aus dem Abgrenzungskriterium der Verlustdeckung ergibt sich im Umkehrschluss, dass es sich bei Guthaben eines Kontos um ein schuldrechtliches Forderungsrecht des Gesellschafters gegen die Gesellschaft handelt, wenn die Guthaben nicht zur Deckung von Verlusten herangezogen werden können (verlustunabhängiger Auszahlungsanspruch),⁵⁴³ mithin bei Ausschluss einer laufenden oder finalen Verrechnung von Verlusten oder bei der Vereinbarung einer vorrangigen Auszahlung der Guthaben bei Beendigung der Mitgliedschaft.⁵⁴⁴

Die Formulierung „Die Guthaben des Kontos dürfen mit Verlusten nicht verrechnet werden“ ist demnach ausreichend, um dem Gesellschafter einen unentziehbaren Anspruch zu vermitteln. Dem Gesellschafter wird auch eine Forderung eingeräumt, wenn in der Auseinandersetzungs- bzw. Abfindungsklausel die Formulierung „Scheidet der Gesellschafter aus der Gesellschaft aus oder wird diese liquidiert, ist dem Gesellschafter vorrangig das Guthaben auf dem Darlehenskonto auszusahlen“ aufgenommen wird.⁵⁴⁵

Auch eine Regelung, wonach der Gesellschafter die Guthaben des Darlehenskontos im Insolvenzfall der Gesellschaft als Forderung zur Insolvenztabelle anmelden kann, führt zu einer Qualifikation als Darlehenskonto.⁵⁴⁶

3. Vorhandene Musterformulierungen

Kritisch anzumerken ist, dass die in der Literatur angebotenen Musterformulierungen zur Gestaltung von Kontenmodellen sowie Vertragsmuster

⁵⁴³ Siehe OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1728, FG Nürnberg v. 22.10.2008, Az. 7 K 318/2007, EFG 2009, S. 2020. Vgl. dazu nur *Priester* in MÜKo HGB, § 120 HGB, Rz. 29.

⁵⁴⁴ Siehe bspw. OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1728, in Bezug auf die vorrangige Rückzahlung.

⁵⁴⁵ Siehe *Kübler*, DB 1972, S. 945.

⁵⁴⁶ Siehe *Ehricke* in Joost/Strohn, § 120 HGB, Rz. 85, OFD Hannover v. 07.02.2008, Az. S 2241a-96-StO 222/221, DB 2008, S. 1350.

eine eindeutige rechtliche Zuordnung der Gesellschafterkonten zum Eigen- bzw. Fremdkapital nicht durchgängig ermöglichen.

Bisweilen fehlt eine Regelung zur Verlustdeckung bereits im Zusammenhang mit dem Kapitalkonto I.⁵⁴⁷ Ein sorgfältig formulierter Gesellschaftsvertrag sollte die Verlustdeckung des Kapitalkontos I jedoch beinhalten, um Qualifikationskonflikte zu vermeiden und die Rechtssicherheit der Gesellschafter zu erhöhen. Auch im Zusammenhang mit neben dem Kapitalkonto I zu führenden Kapitalkonten ist eine Vereinbarung der Verlustdeckung oftmals nicht ausdrücklich vorgesehen. Als Beispiel dient die folgende Formulierung:

„Auf dem (Rücklagen-) Konto II werden die dem Gesellschafter zustehenden, aber nicht entnahmefähigen Gewinnanteile verbucht. Ebenso werden spätere Einlagen dem Rücklagenkonto II zugewiesen, vorbehaltlich eines Gesellschafterbeschlusses, der eine Einstellung in das Kapitalkonto I ermöglicht. In beiden Fällen liegt Eigenkapital vor.“⁵⁴⁸

Obwohl das Konto II offensichtlich als Kapitalkonto qualifiziert werden soll, ergibt sich aus der Musterformulierung nicht die Verlustdeckungsfunktion der Guthaben.⁵⁴⁹ Eine eindeutige Zuordnung zum Eigenkapital anhand des Kriteriums der Verlustdeckung ist daher nicht möglich, so dass der tatsächliche Wille der Parteien unter Berücksichtigung der weiteren Bestimmungen im Gesellschaftsvertrag zu ermitteln ist. Gleiches gilt für Gesellschafterkonten, die sich dem Willen der Parteien nach als Darlehenskonten qualifizieren sollen. Wird im Gesellschaftsvertrag nicht ausdrücklich formuliert,

⁵⁴⁷ So auch in den Musterformulierungen von *Elsing/Kessler*, Kommanditgesellschaft, S. 12, *Hoffmann/Weidenhammer* in *Müller/Hoffmann*, § 5, Rz. 104, *Preißer* in *Preißer/Pung*, S. 423, Rz. 50, *Priester*, Vertragsgestaltung, S. 30, v. *Reinersdorff*, Gesellschaftsverträge, S. 24, *Riegger* in *Heidenhain/Meister*, S. 202, *Schäfers* in *Bordewin/Brandt*, § 15a EStG, Rz. 393, *Schuck*, DStR 1994, S. 1353, und *Schulze zur Wiesche/Ottersbach*, GmbH & Co. KG, S. 452.

⁵⁴⁸ Siehe *Preißer* in *Preißer/Pung*, S. 423, Rz. 50.

⁵⁴⁹ So auch nicht vorzufinden in der Musterformulierung von *Elsing/Kessler*, Kommanditgesellschaft, S. 12, ebenfalls im Zusammenhang mit dem vorgesehenen Rücklagenkonto. Die Verlustdeckung der Guthaben des Kapitalkontos II wird hingegen bspw. vereinbart in *Schuck*, DStR 1994, S. 1353.

dass die auf diesem Konto verbuchten Guthaben nicht zur Deckung von Verlusten herangezogen werden dürfen, ist eine eindeutige Zuordnung zum Fremdkapital nicht möglich.⁵⁵⁰

Auch Vertragsmuster, die widersprüchliche Vereinbarungen beinhalten, sind zu bemängeln. Darunter fällt bspw. ein Vertrag, der in einem Vierkontenmodell für die Gesellschafter u. a. ein Privatkonto vorsieht, welches dem Wortlaut nach wie ein Darlehenskonto zu führen ist, aber zur Berechnung des Abfindungsguthabens bei Ausscheiden des Gesellschafters bestimmt, dass sämtliche Konten des Gesellschafters als Saldo zum Buchwert in die Ermittlung des Abfindungsguthabens eingehen.⁵⁵¹

Eine eindeutige Zuordnung der Gesellschafterkonten erlaubt hingegen z. B. die Musterformulierung von *Veltins*. In dem vorgesehenen Vierkontenmodell wird sowohl die Verlustdeckung der Guthaben auf dem Rücklagen- als auch auf dem Verlustvortragkonto vereinbart und damit die intendierte Qualifikation als Kapitalkonto zweifelsfrei zum Ausdruck gebracht.⁵⁵² Auch der Mustervertrag für eine KG von *Weigell* ist positiv hervorzuheben. Das demnach für die Gesellschafter zu führende Privatkonto ist gemäß der Musterformulierung bei Ausscheiden des Gesellschafters bei der Berechnung des Abfindungsguthabens außer Betracht zu lassen und dadurch die

⁵⁵⁰ So auch nicht vorgesehen in der Musterformulierung von *Hoffmann/Weidenhammer* in Müller/Hoffmann, § 5, Rz. 104, oder *Schäfers* in Bordewin/Brandt, § 15a EStG, Rz. 393. Gleiches gilt in Bezug auf die Musterformulierung von *Priester*. Lediglich in den Anmerkungen zu dieser wird klargestellt, dass Verluste auf diesem Konto nicht verbucht werden dürfen, da dies ansonsten zu einer Qualifizierung als Eigenkapital führen würde. Siehe *Priester*, Vertragsgestaltung, S. 30 f. *Sommer* schließt hingegen die Verrechnung von Verlusten mit Guthaben auf als Fremdkapital zu qualifizierenden Verrechnungskonten aus, siehe *Sommer*, Gesellschaftsverträge, S. 137.

⁵⁵¹ Siehe *Giehl* in Weise/Krauß, 7.5.1.1.1., § 6 Abs. 2 und § 19 Abs. 1. So auch im Gesellschaftsvertrag einer KG von *Moes* in Walz, H. III. 1. Es wird zudem kein Hinweis auf die Relevanz der Verlustdeckung gegeben.

⁵⁵² Siehe *Veltins*, Gesellschaftsvertrag, S. 38.

Verlustdeckung der Guthaben hinreichend ausgeschlossen.⁵⁵³ Gleiches gilt entsprechend für die Musterformulierung von *Elsing/Kessler*. Die in dem Mustervertrag aufgenommene Abfindungsklausel ermöglicht eine eindeutige Zuordnung des für die Gesellschafter einzurichtenden Kapital- und Rücklagenkontos, da die Bestände beider Konten im Rahmen der Ermittlung des Abfindungsguthabens zu saldieren sind.⁵⁵⁴

B. *Regelung zur Verlustdeckung im Gesellschaftsvertrag nicht vorhanden*

Bei der rechtlichen Einordnung eines Gesellschafterkontos, für das eine Regelung zur Verlustdeckung nicht vereinbart bzw. eine solche nicht ausgeschlossen wurde, ist der tatsächliche Wille der Gesellschafter hinsichtlich der Qualifikation eines Gesellschafterkontos unter Berücksichtigung aller Indizien im Einzelfall zu ermitteln.⁵⁵⁵ Neben den im Dritten Teil beschriebenen alternativen Kriterien sind die nachfolgend erläuterten, aus der Rechtsprechung abgeleiteten Zuordnungsprinzipien zu berücksichtigen.⁵⁵⁶

1. *Zuordnungsprinzipien*

a) Qualifikation als Darlehenskonto

Wird für das zu qualifizierende Konto die Verlustdeckung im Gesellschaftsvertrag weder ausdrücklich vereinbart noch ausgeschlossen, kann aus diesem „Regelungsverzicht“ unter Umständen ein Rückschluss auf die Rechtsnatur des zu qualifizierenden Kontos gezogen werden. Dies ist der Fall,

⁵⁵³ Siehe *Weigell*, Formularbuch Recht und Steuern, A.8.00, § 7 Abs. 3 und § 18 Abs. 2. Siehe auch *Sommer*, Gesellschaftsverträge, S. 137, *Riegger* in Heidenhain/Meister, S. 204, sowie *Veltins*, Gesellschaftsvertrag, S. 38, in Verbindung mit dem Darlehenskonto.

⁵⁵⁴ Siehe *Elsing/Kessler*, Kommanditgesellschaft, S. 21. Dass das Rücklagenkonto zur Aufnahme der laufenden Verluste dient, geht aus dem Wortlaut des Mustervertrages jedoch nicht eindeutig hervor. Siehe *Elsing/Kessler*, Kommanditgesellschaft, S. 15.

⁵⁵⁵ Siehe dazu in Abschnitt VI. C. 3. des Dritten Teils, S. 101 ff.

⁵⁵⁶ Siehe dazu in Abschnitt VI. des Dritten Teils, S. 83 ff.

wenn die Verlustdeckung für ein anderes als das zu qualifizierende Konto gesellschaftsvertraglich vereinbart wurde.

Die Gesellschafter vereinbaren im Gesellschaftsvertrag regelmäßig, wie die aus dem Gesellschaftsverhältnis resultierenden und zur Disposition stehenden Geschäftsvorfälle, mithin Einlagen, Entnahmen, Gewinne und Verluste, zu verbuchen sind.⁵⁵⁷

Wird im Zusammenhang mit einem anderen Konto als dem zu qualifizierenden Konto die Verlustdeckung vereinbart, greifen die Gesellschafter den Aspekt der Handhabung der Verluste als einen der zu regelnden Geschäftsvorfälle auf und unterscheiden (gegebenenfalls auch nur implizit) insofern zwischen Konten des Eigenkapitals und Konten des Fremdkapitals,⁵⁵⁸ als nur das Guthaben eines von mehreren Konten der Verlustdeckung unterworfen wird. Aus dieser Tatsache kann gefolgert werden, dass die Bestände des Kontos, die nicht ausdrücklich für die Deckung der Verluste herangezogen werden – für die die Verlustdeckung aber auch nicht ausdrücklich ausgeschlossen wurde –, auch bewusst nicht für diese eingesetzt werden sollen und es sich dem Willen der Gesellschafter nach um einen unentziehbaren Anspruch des Gesellschafters, mithin um ein Fremdkapitalkonto, handelt.⁵⁵⁹

Als Zuordnungsprinzip kann daher formuliert werden, dass ein Gesellschafterkonto, für das die Verlustdeckung im Gesellschaftsvertrag nicht explizit vereinbart oder ausgeschlossen wird, dem Willen der Gesellschaft entspre-

⁵⁵⁷ Siehe als Beispiel nur BFH v. 15.05.2008, Az. IV R 46/05, BStBl. II 2008, S. 812-815.

⁵⁵⁸ Siehe BGH v. 23.02.1978, Az. II ZR 145/76, BB 1978, S. 631.

⁵⁵⁹ Siehe BGH v. 23.02.1978, Az. II ZR 145/76, BB 1978, S. 631. Vgl. auch OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1727 f.

chend als Darlehenskonto zu qualifizieren ist, wenn die Verlustdeckung im Zusammenhang mit einem anderen Konto vereinbart wird.⁵⁶⁰

Das Zuordnungsprinzip kann grundsätzlich im Zusammenhang mit jedem Kontenmodell angewendet werden, bei dem der Gesellschafter über mindestens ein Kapitalkonto und ein weiteres Konto verfügt.⁵⁶¹ Vereinbaren die Parteien bspw. im Rahmen eines Zweikontenmodells, dass das erste Kapitalkonto u. a. zur Aufnahme der laufenden Verluste dient und wird im Zusammenhang mit dem zweiten Konto eine Verlustdeckung nicht vereinbart, so ist davon auszugehen, dass sich das zweite Konto nach dem Willen der Parteien auch nicht als Kapitalkonto, sondern als Darlehenskonto qualifizieren soll.⁵⁶²

Diese Auffassung vertrat der BFH im Urteil vom 03.12.1980. Die Parteien vereinbarten im Gesellschaftsvertrag, dass dem ersten Konto Verluste zu belasten waren.⁵⁶³ Ohne dass die Verlustdeckung auf dem zweiten Konto explizit ausgeschlossen wurde, folgte der BFH, dass das zweite Konto – aufgrund der Vereinbarung zur Verlustdeckung der Guthaben des ersten Kontos – nicht an den Verlusten der Gesellschaft beteiligt werden sollte.⁵⁶⁴ Im Ergebnis qualifizierte der BFH das Konto als Darlehenskonto.⁵⁶⁵

Gleiches gilt im Zusammenhang mit einem Dreikontenmodell. Sind die Kapitalkonten I und II dem Eigenkapital zuzuordnen, weil für dieses die Ver-

⁵⁶⁰ Siehe *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel F, Rz. 644. *Korn* vertritt darüber hinaus die Auffassung, dass grundsätzlich bereits von einem Darlehenskonto ausgegangen werden kann, wenn der Gesellschaftsvertrag über die Behandlung von Verlusten schweigt, siehe *Korn* in *Korn*, § 15a EStG, Rz. 31.

⁵⁶¹ Siehe BFH v. 03.12.1980, Az. II R 66/77, BStBl. II 1981, S. 280-284, im Zusammenhang mit einem Zweikontenmodell und BGH v. 23.02.1978, Az. II ZR 145/76, BB 1978, S. 630-632, sowie OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1726-1730, im Zusammenhang mit einem Dreikontenmodell. Vgl. *Ley*, KÖSDI 1992, S. 9155, im Zusammenhang mit einem Vierkontenmodell.

⁵⁶² Siehe v. *Falkenhausen/Schneider*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 22, Rz. 53.

⁵⁶³ Siehe BFH v. 03.12.1980, Az. II R 66/77, BStBl. II 1981, S. 280.

⁵⁶⁴ Siehe BFH v. 03.12.1980, Az. II R 66/77, BStBl. II 1981, S. 282.

⁵⁶⁵ Siehe BFH v. 03.12.1980, Az. II R 66/77, BStBl. II 1981, S. 282.

lustdeckung vereinbart wurde, schweigt der Gesellschaftsvertrag ansonsten über die Behandlung von Verlusten auf dem dritten Konto, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass sich dieses als Darlehenskonto qualifiziert.⁵⁶⁶ So entschied das OLG Köln mit Urteil vom 11.01.2000, dass es sich bei dem im Sachverhalt streitigen Konto mit der Bezeichnung „variables Kapitalkonto“ um ein Darlehenskonto handelt.⁵⁶⁷ Laut Gesellschaftsvertrag wurden die Verluste laufend auf einem gesonderten Verlustvortragskonto verbucht, das variable Kapitalkonto war mit einer Entnahmebeschränkung versehen. Es wurden jedoch keine ausdrücklichen Regelungen zur Behandlung von Verlusten im Zusammenhang mit dem variablen Kapitalkonto aufgenommen.⁵⁶⁸ „Auf Grund der fehlenden Verlustbeteiligung der dort gebuchten Gewinnanteile handelte es sich um feststehende, unentziehbare Ansprüche des Kommanditisten, die Forderungscharakter haben.“⁵⁶⁹

Mit dieser Rechtsprechung steht auch das Urteil des BFH vom 05.06.2002 im Einklang. Die Parteien hatten gesellschaftsvertraglich vereinbart, dass Gewinnanteile und laufende Verluste dem Kapitalkonto III gutzuschreiben bzw. zu belasten waren.⁵⁷⁰ Auf dem Kapitalkonto II sollten hingegen Einlagen, Entnahmen sowie ebenfalls Gewinnanteile verbucht werden.⁵⁷¹ Der BFH ordnete das Kapitalkonto II als Darlehenskonto ein und begründete seine Zuordnungsentscheidung maßgeblich mit der Tatsache, „dass nicht auf dem Kapitalkonto II, sondern ausweislich des Gesellschaftsvertrages auf einem weiteren Kapitalkonto III etwaige Verluste zu verbuchen waren“.⁵⁷²

⁵⁶⁶ Siehe BFH v. 27.05.1981, Az. I R 123/77, BStBl. II 1982, S. 213 f., *Korn* in Korn, § 15a EStG, Rz. 31, unter Bezugnahme auf BFH v. 26.06.2007, Az. IV R 29/06, BStBl. II 2008, S. 103-106. Siehe die kritische Stellungnahme zu diesem Urteil in Abschnitt II. B. 3. dieses Teils, S. 137 ff.

⁵⁶⁷ Siehe OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1727.

⁵⁶⁸ Siehe OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1726.

⁵⁶⁹ OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1728.

⁵⁷⁰ Siehe BFH v. 05.06.2002, Az. I R 81/00, BStBl. II 2004, S. 344.

⁵⁷¹ Siehe BFH v. 05.06.2002, Az. I R 81/00, BStBl. II 2004, S. 344.

⁵⁷² BFH v. 05.06.2002, Az. I R 81/00, BStBl. II 2004, S. 346.

b) *Qualifikation als Kapitalkonto*

Ein Regelungsverzicht kann sich im Rahmen eines Zweikontenmodells selbst dann auf das zu qualifizierende Gesellschafterkonto auswirken, wenn im Vertrag nicht nur im Zusammenhang mit dem zu qualifizierenden Konto, sondern gänzlich keine Regelung zur Verlustdeckung aufgenommen wird.⁵⁷³

Die Vereinbarung eines festen Kapitalkontos I deutet auf die Qualifikation des zweiten Kontos als (variables) Kapitalkonto hin.⁵⁷⁴ Durch eine derartige Vereinbarung erreichen die Parteien, dass das erste Konto als festes Konto zu führen ist und dass dessen Bestand (zunächst) durch (laufende) Verluste nicht verändert werden kann.⁵⁷⁵ Ist das Kapitalkonto I aber als festes Gesellschafterkonto zu führen, müssen vor dem Hintergrund der buchmäßigen Aufteilung des Kapitalanteils die laufenden Verluste auf einem anderen Konto gebucht werden.⁵⁷⁶ Ist nunmehr neben dem festen Kapitalkonto I nur noch ein weiteres Konto für den Gesellschafter zu führen, müssen die Verluste – im Weiteren auch die anderen Geschäftsvorfälle, die sich auf die Höhe des Kapitalanteils auswirken, aber das feste Kapitalkonto in seinem Bestand nicht verändern sollen – zwangsläufig auf diesem zweiten Konto verbucht werden.⁵⁷⁷ Obwohl die Verlustdeckung nicht explizit vereinbart oder ausgeschlossen wird, ist das zweite Gesellschafterkonto im Ergebnis aufgrund der Gegebenheiten des gewählten Kontenmodells als Kapitalkonto zu qualifizieren, da ein anderes Konto zur Aufnahme der Verluste nicht zur Verfügung steht.⁵⁷⁸

⁵⁷³ Siehe *Rodewald*, BB 1997, S. 763.

⁵⁷⁴ Siehe BFH v. 27.06.1996, Az. IV R 80/95, BStBl. II 1997, S. 37.

⁵⁷⁵ Siehe BFH v. 27.06.1996, Az. IV R 80/95, BStBl. II 1997, S. 37.

⁵⁷⁶ Siehe BFH v. 27.06.1996, Az. IV R 80/95, BStBl. II 1997, S. 37.

⁵⁷⁷ So auch *Rodewald*, BB 1997, S. 763.

⁵⁷⁸ Siehe BFH v. 27.06.1996, Az. IV R 80/95, BStBl. II 1997, S. 37. So auch *Rodewald*, BB 1997, S. 763, *Wüllenkemper*, BB 1991, S. 1910. Vgl. bspw. auch OFD Hannover v. 07.02.2008, Az. S 2241a-96-StO 222/221, DB 2008, S. 1351.

2. Relevanz der Zuordnungsprinzipien

a) Keine Maßgeblichkeit

Bei der Qualifikation eines Gesellschafterkontos als Darlehenskonto aufgrund der in Abschnitt II. B. 1. a) dieses Teils beschriebenen Regel ist zu beachten,⁵⁷⁹ dass die Rechtsprechung dieses Zuordnungsprinzip bei der Qualifikation von Gesellschafterkonten stärker als die in Abschnitt VI. des Dritten Teils dargestellten alternativen Kriterien gewichtet hat.⁵⁸⁰ Vereinbarte Entnahmebeschränkungen traten bspw. im Ergebnis hinter die Tatsache, dass die Verlustdeckung für ein anderes als das zu qualifizierende Konto vereinbart wurde, zurück.⁵⁸¹ Zudem wurde der Regelungsverzicht als Ausschluss der Verlustbeteiligung verstanden.⁵⁸² Die fehlende Anknüpfung von Mitgliedschaftsrechten wurde nur noch als „zusätzliches Indiz“ zur Begründung der Zuordnungsentscheidung herangezogen.⁵⁸³

Dass dieses Zuordnungsprinzip stärker als andere Kriterien gewichtet wird, ist vor dem Hintergrund, dass nur das Kriterium der Verlustdeckung für die Qualifikation eines Gesellschafterkontos von entscheidender Bedeutung ist, plausibel. Das formulierte Zuordnungsprinzip bezieht sich unmittelbar auf das Kriterium der Verlustdeckung, da es auf die Verlustdeckung eines anderen als des zu qualifizierenden Gesellschafterkontos abstellt. Davon zu unterscheiden sind solche Sachverhalte, bei denen die Verlustdeckung keinerlei Anknüpfungspunkt für die Qualifikation des Kontos bietet und auf die alternativen Kriterien zurückzugreifen ist.

Beide Zuordnungsprinzipien sind dennoch nicht entscheidend für die Qualifikation eines Gesellschafterkontos – dies ist nur das Kriterium der Verlust-

⁵⁷⁹ S. 128 ff.

⁵⁸⁰ S. 83 ff.

⁵⁸¹ Siehe BGH v. 23.02.1978, Az. II ZR 145/76, BB 1978, S. 631, OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1728.

⁵⁸² Siehe OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1728.

⁵⁸³ Siehe OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1728.

deckung – und greifen nicht, wenn der Gesellschaftsvertrag die Verlustdeckung des zu qualifizierenden Kontos bestimmt.⁵⁸⁴ Ein Gesellschafterkonto ist bspw. in jedem Fall als Kapitalkonto zu qualifizieren, wenn die Regelungen zum Ausscheiden des Gesellschafters bzw. der Liquidation der Gesellschaft beinhalten, dass die Guthaben zum Ausgleich eines negativen Kapitalanteils herangezogen bzw. erst nach Befriedigung der Gesellschaftsschulden ausgezahlt werden.⁵⁸⁵

b) Kein Zuordnungskonflikt

Es ist nicht ungewöhnlich, dass die Gesellschafter die Verlustdeckung eines Gesellschafterkontos im Wege einer Abfindungs- oder Auseinandersetzungsklausel vereinbaren, ohne dass auch eine Regelung zur laufenden Verrechnung der Verluste aufgenommen wird.⁵⁸⁶ Derartige Vertragskonstellationen führen nicht zu einem Zuordnungskonflikt.

Zur beispielhaften Verdeutlichung sei angenommen, dass die Parteien im Gesellschaftsvertrag die Einrichtung folgender Konten vereinbart haben:⁵⁸⁷

- festes Kapitalkonto zur Aufnahme der Einlage,
- Rücklagenkonto zur Aufnahme nicht entnahmefähiger Gewinne,
- veränderliches Darlehenskonto zur Aufnahme entnahmefähiger Gewinne, Entnahmen und sonstiger Einzahlungen.

Weiterhin haben sich die Gesellschafter geeinigt, dass Verluste zunächst dem Rücklagenkonto und im Anschluss dem festen Kapitalkonto zu belas-

⁵⁸⁴ Siehe BGH v. 23.02.1978, Az. II ZR 145/76, BB 1978, S. 631.

⁵⁸⁵ Siehe BGH v. 23.02.1978, Az. II ZR 145/76, BB 1978, S. 631, *Korn* in *Korn*, § 15a EStG, Rz. 31.

⁵⁸⁶ Siehe bspw. BFH v. 04.05.2000, Az. IV R 16/99, BStBl. II 2001, S. 171 f., BFH v. 03.12.1980, Az. II R 66/77, BStBl. II 1981, S. 280 f., BFH v. 07.04.2005, Az. IV R 24/03, BStBl. II 2005, S. 599, BFH v. 15.05.2008, Az. IV R 46/05, BStBl. II 2008, S. 812 f. So auch OLG Köln v. 11.01.2000, Az. 22 U 139/99, ZIP 2000, S. 1726-1730, bei dem die Verlustdeckung im Rahmen der Abfindungs- bzw. Auseinandersetzungsklausel ausgeschlossen wurde und sich das Konto daher als Darlehenskonto qualifizierte.

⁵⁸⁷ Diese Sachlage lag dem Verfahren des BFH mit Urteil vom 04.05.2000 zu Grunde, siehe BFH v. 04.05.2000, Az. IV R 16/99, BStBl. II 2001, S. 171-173.

ten sind. Die Abfindung eines ausscheidenden Gesellschafters soll sich aus der Summe von Kapital-, Rücklagen- und Darlehenskonto ermitteln.

Die Qualifikation des festen Kapitalkontos und des Rücklagenkontos ist in diesem Fall unproblematisch. Aus den Regelungen des Gesellschaftsvertrages ergibt sich aufgrund der Vereinbarung der laufenden Verrechnung von Verlusten, dass sich beide Konten als Kapitalkonten qualifizieren. Die Abfindungsklausel steht mit der Zuordnung zum Eigenkapital in Einklang.

Genauer zu betrachten ist die Qualifikation des Darlehenskontos: Bei Berücksichtigung der in dem Beispiel aufgeführten Vereinbarung zur laufenden Verrechnung von Verlusten könnte zunächst gefolgert werden, dass für das Darlehenskonto eine Verlustdeckung nicht vereinbart wurde und sich das veränderliche Darlehenskonto daher auch als solches qualifiziert. Insofern würde das im vorangegangenen Abschnitt II. B. 1. a) dieses Teils formulierte Zuordnungsprinzip Anwendung finden.⁵⁸⁸ Unter der Annahme, dass sich dieses Konto als Darlehenskonto qualifiziert, würde die Vereinbarung, dass das veränderliche Darlehenskonto in das Abfindungsguthaben einfließt, jedoch insofern im Widerspruch zu einer Zuordnung zum Fremdkapital stehen, als die Abfindungsklausel zu einer Qualifikation als Kapitalkonto führt.⁵⁸⁹

Ein Widerspruch ist im Ergebnis jedoch zu verneinen, da eine Vereinbarung, der zufolge ein Konto bei der Ermittlung des Auseinandersetzungs- bzw. Abfindungsguthabens bei Beendigung der Mitgliedschaft zu berücksichtigen ist, alternativ zur Vereinbarung einer laufenden oder finalen Verrechnung von Verlusten zu einer Qualifikation als Kapitalkonto führt.⁵⁹⁰ Ein Zuordnungskonflikt liegt nicht vor, da das Darlehenskonto (bereits) auf-

⁵⁸⁸ Siehe S. 128 ff.

⁵⁸⁹ Siehe zu dem hinreichenden Umfang der Verlustdeckung in Abschnitt V. des Dritten Teils, S. 70 ff.

⁵⁹⁰ Siehe zu dem hinreichenden Umfang der Verlustdeckung in Abschnitt V. B. des Dritten Teils, S. 73 ff.

grund der Abfindungsregel als Kapitalkonto zu qualifizieren ist und keine Notwendigkeit zur Anwendung der Zuordnungsprinzipien besteht.⁵⁹¹

Zu diesem Ergebnis kam der BFH mit Urteil vom 04.05.2000, dem der vorstehend vorgebrachte Sachverhalt zu Grunde lag.⁵⁹² Der Kapitalkontencharakter des veränderlichen Darlehenskontos ergab sich aus der Vereinbarung über die Behandlung des Kontos im Ausscheidensfall, wonach die Guthaben in die Ermittlung des Abfindungsguthabens einzubeziehen waren.⁵⁹³

Gleiches gilt für eine Vertragsgestaltung, der zufolge die laufende Verrechnung von Verlusten auf einem Konto (explizit) ausgeschlossen wird, dieses aber bei Ermittlung des Abfindungs- bzw. Auseinandersetzungsguthabens zu berücksichtigen ist oder die Rückzahlung der Guthaben erst nach Befriedigung der Gesellschaftsschulden erfolgen darf. Auch hier liegt kein Zuordnungskonflikt vor. Wird die Verrechnung von Verlusten auf einem Konto (explizit) ausgeschlossen, weil dieses bspw. als festes Kapitalkonto geführt werden soll, sind die laufenden Verluste auf einem anderen Konto zu belasten.⁵⁹⁴ Ist das durch Verluste nicht geminderte Konto aber bei der Ermittlung des Abfindungsguthabens bspw. mit dem Verlustsonderkonto zu saldieren, werden die Guthaben des einzuordnenden Kontos im Ergebnis trotz (expliziten) Ausschlusses einer laufenden Verrechnung von Verlusten zur Verlustdeckung herangezogen. Sind die Guthaben eines Kontos aber dem Risiko der Verlustdeckung ausgesetzt, wird dem Gesellschafter kein unentziehbarer Anspruch eingeräumt und das Konto ist dem Eigenkapital

⁵⁹¹ Siehe BFH v. 04.05.2000, Az. IV R 16/99, BStBl. II 2001, S. 173, BFH v. 07.04.2005, Az. IV R 24/03, BStBl. II 2005, S. 601, BFH v. 15.05.2008, Az. IV R 46/05, BStBl. II 2008, S. 814, *Kübler*, DB 1972, S. 944.

⁵⁹² Siehe BFH v. 04.05.2000, Az. IV R 16/99, BStBl. II 2001, S. 171 f. Für ähnliche Sachverhalte siehe auch BFH v. 07.04.2005, Az. IV R 24/03, BStBl. II 2005, S. 601 f., BFH v. 15.05.2008, Az. IV R 46/05, BStBl. II 2008, S. 814, und BFH v. 27.06.1996, Az. IV R 80/95, BStBl. II 1997, S. 36 f.

⁵⁹³ Siehe BFH v. 04.05.2000, Az. IV R 16/99, BStBl. II 2001, S. 173.

⁵⁹⁴ Siehe BFH v. 27.06.1996, Az. IV R 80/95, BStBl. II 1997, S. 37.

der Gesellschaft zuzuordnen.⁵⁹⁵ Eine derartige Vereinbarung sollte regelmäßig im Zusammenhang mit dem Kapitalkonto I vorzufinden sein, welches üblicherweise als festes Kapitalkonto in seinem Bestand nicht verändert werden, zugleich aber zur Deckung von Verlusten zur Verfügung stehen soll.⁵⁹⁶

3. Abweichende Rechtsprechung

Ausgehend von einem ähnlichen Sachverhalt kam der BFH im Urteil vom 26.06.2007 zu einem abweichenden Ergebnis.

Gemäß den Regelungen im Gesellschaftsvertrag war für die Gesellschafter ein Dreikontenmodell einzurichten. Für das umstrittene Konto III wurde im Gesellschaftsvertrag die laufende Verrechnung von Verlusten nicht vereinbart (aber auch nicht ausgeschlossen). Das Konto sollte jedoch im Falle des Ausscheidens des Gesellschafters mit in die Berechnung des Abfindungsguthabens einfließen, sofern der Gesellschafter ab dem 01.01.1976 auschied.⁵⁹⁷ Für den Zeitraum bis zum 31.12.1975 hätten die Guthaben des Kontos III vereinbarungsgemäß ohne weitere Kürzung an den Gesellschafter ausgezahlt werden müssen.⁵⁹⁸

Ohne Berücksichtigung der im Gesellschaftsvertrag aufgenommenen Regelung zur Behandlung der Guthaben im Ausscheidensfall, würde sich das Gesellschafterkonto als Darlehenskonto qualifizieren, weil Verluste gemäß den Regelungen im Gesellschaftsvertrag auf einem anderen Konto zu buchen waren. Zu diesem Ergebnis – wenn auch basierend auf einer abwei-

⁵⁹⁵ So im Ergebnis auch BFH v. 27.06.1996, Az. IV R 80/95, BStBl. II 1997, S. 36-38.

⁵⁹⁶ So in Bezug auf den Sachverhalt vorzufinden in den Urteilen des BFH v. 27.06.1996, Az. IV R 80/95, BStBl. II 1997, S. 36 f., BFH v. 07.04.2005, Az. IV R 24/03, BStBl. II 2005, S. 599, BFH v. 26.06.2007, Az. IV R 29/06, BStBl. II 2008, S. 103, und BFH v. 15.05.2008, Az. IV R 46/05, BStBl. II 2008, S. 812. Streitgegenstand der Verfahren war jeweils jedoch nicht die Qualifikation des Kapitalkontos I.

⁵⁹⁷ Siehe zu diesem Abschnitt BFH v. 26.06.2007, Az. IV R 29/06, BStBl. II 2008, S. 103.

⁵⁹⁸ Siehe BFH v. 26.06.2007, Az. IV R 29/06, BStBl. II 2008, S. 103.

chenden, im weiteren Verlauf dargestellten Argumentation – kam letztlich auch der BFH.⁵⁹⁹

Jedoch ließ der BFH außer Betracht, dass das Konto III nicht als Darlehenskonto hätte eingeordnet werden dürfen, weil es sich aufgrund der Abfindungsklausel als Kapitalkonto qualifizierte. Die bis zum 31.12.1975 geltende Abfindungsklausel, nach der die Guthaben des Kontos III ohne weitere Kürzung an den Gesellschafter hätten ausgezahlt werden müssen – und die eine Qualifikation als Darlehenskonto aufgrund der vorrangigen und ungeminderten Auszahlung der Guthaben bestätigt hätte – war in dem Streitjahr aufgrund ihres Ablaufes nicht mehr anzuwenden und daher für die rechtliche Einordnung des Kapitalkontos III nicht relevant. Die Guthaben des in Rede stehenden Kontos III hätten im Falle des Ausscheidens des Gesellschafters mit dessen übrigen Konten saldiert werden müssen,⁶⁰⁰ so dass sie dem Risiko der Verlustbeteiligung ausgesetzt waren und sich daher als Eigenkapital qualifizierten.

Der BFH ordnete gleichwohl das Kapitalkonto III als Darlehenskonto ein.⁶⁰¹ Zur Begründung bezog er sich auf die im Gesellschaftsvertrag aufgenommene Vereinbarung der Parteien, dass die Guthaben des Kontos III „ausschließlich den Charakter von fälligen Forderungen“ hätten.⁶⁰² Aufgrund dieses Zusatzes, so der BFH, würde den Gesellschaftern eine unentziehbare Forderung eingeräumt, die nicht dem Risiko der Verlustbeteiligung ausgesetzt sein dürfe, da dies mit der Rechtsnatur eines Darlehens grundsätzlich nicht vereinbar wäre.⁶⁰³ Das Konto III sei als Darlehenskonto zu qualifizieren, so dass der Gesellschaftsvertrag hinsichtlich der Frage, wie das Kapitalkonto III rechtlich einzuordnen sei, keiner Auslegung bedürfe. Solle das

⁵⁹⁹ Siehe BFH v. 26.06.2007, Az. IV R 29/06, BStBl. II 2008, S. 105.

⁶⁰⁰ Siehe BFH v. 26.06.2007, Az. IV R 29/06, BStBl. II 2008, S. 103.

⁶⁰¹ Siehe BFH v. 26.06.2007, Az. IV R 29/06, BStBl. II 2008, S. 105.

⁶⁰² Siehe BFH v. 26.06.2007, Az. IV R 29/06, BStBl. II 2008, S. 103.

⁶⁰³ Siehe BFH v. 26.06.2007, Az. IV R 29/06, BStBl. II 2008, S. 105 f.

Darlehenskonto dem Willen der Parteien nach doch – entgegen dieser eindeutigen Zuweisung des Kontos zum Fremdkapital – im Ausscheidensfall des Gesellschafters zur Verrechnung von Verlusten herangezogen werden, hätten die Parteien dafür eine ausdrückliche und eindeutige Regelung im Gesellschaftsvertrag aufnehmen müssen. Eine derartige Vereinbarung lag jedoch nicht vor, so dass der Charakter des Darlehenskontos nach Ansicht des BFH unangetastet blieb. Der Sachverhalt wäre hingegen anders zu beurteilen, wenn die Regelung, der zufolge die Abfindung unter Berücksichtigung des Kontos III zu ermitteln sei, insofern von den Parteien ergänzt worden wäre, als die Guthaben des Kontos III nicht vorrangig an den Gesellschafter auszuzahlen, sondern bei Ermittlung des Abfindungsguthabens zu berücksichtigen seien.⁶⁰⁴

Der BFH griff mit dieser Feststellung die Rechtsprechung des BGH vom 23.02.1978 auf,⁶⁰⁵ wonach ein dem Gesellschafter unentziehbar eingeräumter Anspruch abweichend von § 707 BGB nur zur Verlustdeckung herangezogen werden darf, wenn dieser Wille im Gesellschaftsvertrag deutlich zum Ausdruck gebracht wird.⁶⁰⁶

Der Argumentation des BFH kann nur mit Einschränkungen gefolgt werden, da er drei Aspekte nicht in Betracht gezogen hat. Zunächst sollte die Bezeichnung der Guthaben als fällige Forderung seitens der Gesellschafter nicht als entscheidendes Zuordnungskriterium für die rechtliche Einordnung eines Gesellschafterkontos herangezogen werden. Dass die Parteien ihren Willen durch die gewählten Formulierungen oftmals gerade nicht zum Ausdruck bringen, wurde im Zusammenhang mit den alternativen Kriterien aufgezeigt. Insofern sei auf diesen Abschnitt verwiesen.⁶⁰⁷ Zudem

⁶⁰⁴ Siehe zu diesem Abschnitt BFH v. 26.06.2007, Az. IV R 29/06, BStBl. II 2008, S. 105.

⁶⁰⁵ Siehe BFH v. 26.06.2007, Az. IV R 29/06, BStBl. II 2008, S. 105, mit Verweis auf BGH v. 23.02.1978, Az. II ZR 145/76, BB 1978, S. 630-632.

⁶⁰⁶ Siehe BGH v. 23.02.1978, Az. II ZR 145/76, BB 1978, S. 632.

⁶⁰⁷ Siehe in Abschnitt VI. C. b) des Dritten Teils, S. 95 ff.

hätte die Vereinbarung der finalen Verrechnung von Verlusten zum Zeitpunkt des Ausscheidens des Gesellschafters als entscheidendes Merkmal für die rechtliche Einordnung herangezogen werden und die konkrete Wortwahl im Gesellschaftsvertrag überwiegen müssen. Denn – wie bereits dargelegt – steht die Vereinbarung einer finalen Verrechnung von Verlusten der Vereinbarung einer laufenden Verrechnung gleich und führt zur Qualifikation des Gesellschafterkontos als Kapitalkonto.⁶⁰⁸ Darüber hinaus ist auch der Bezugnahme auf das BGH Urteil vom 23.02.1978 nicht zu folgen. Obschon ausdrücklich und deutlich im Gesellschaftsvertrag zum Ausdruck gebracht werden muss, dass ein als Darlehenskonto zu qualifizierendes Gesellschafterkonto ausnahmsweise zur Deckung von Verlusten herangezogen werden soll, sind die Feststellungen dieses Urteils nicht auf den dargelegten Sachverhalt übertragbar. Das Konto III qualifizierte sich originär nicht als Darlehenskonto. Die Abfindungsklausel stand insofern nicht entgegen dieser Qualifikation, als sie die Rechtsnatur des Darlehenskontos nicht in ein Kapitalkonto umkehren und die eigentlich unentziehbaren Guthaben der Verlustdeckung unterwerfen sollte. Vielmehr führte gerade die Abfindungsklausel (bereits) zu einer Qualifikation als Kapitalkonto. Eine ausdrückliche Regelung, dass die Guthaben des Kontos III entgegen ihrer eigentlichen Qualifikation zur Verlustdeckung heranzuziehen sind, war insofern nicht nötig, als die Verlustdeckung ihrer eigentlichen Qualifikation entsprach.

III. Sonstiges

Im Zusammenhang mit der Definition des handelsrechtlichen Kapitalkontos sind insbesondere die Auswirkungen der Durchsetzungssperre und der aktuellen Rechtsprechung des BFH in Zusammenhang mit Entnahmen aufzugreifen.

⁶⁰⁸ Siehe dazu in Abschnitt V. B. des Dritten Teils, S. 73 ff.

A. Zugewiesener Verlust begründet Forderung der Gesellschaft

Die Gesellschafter einer KG sind zur Leistung von Nachschüssen während des Bestehens der Gesellschaft gem. § 707 BGB i. V. m. §§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 3 HGB grundsätzlich nicht verpflichtet.⁶⁰⁹ Das gilt selbst dann, wenn das Kapitalkonto aufgrund der Verlustzuweisung negativ wird.⁶¹⁰ Scheidet ein Kommanditist aus der Gesellschaft aus oder wird diese liquidiert, ist aufgrund § 167 Abs. 3 HGB ein negatives Kapitalkonto durch ihn nicht auszugleichen, wohingegen der Komplementär gem. § 735 BGB i. V. m. §§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 3 HGB zum Saldenausgleich verpflichtet ist. Insofern wird auf Abschnitt III. C. 1. des Zweiten Teils verwiesen.⁶¹¹

Davon abweichend kann durch eine entsprechende Regelung im Gesellschaftsvertrag eine Nachschusspflicht der Gesellschafter vereinbart werden.⁶¹² Diese Verpflichtung muss jedoch in eindeutiger Weise aus dem Gesellschaftsvertrag hervorgehen.⁶¹³

Liegt eine solche Vereinbarung vor, begründet der auf den Gesellschafter entfallende Verlust eine Forderung der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter. Der Verlustanteil ist daher nicht dem Kapitalkonto zu belasten, sondern auf einem Forderungskonto zu verbuchen.⁶¹⁴

⁶⁰⁹ Siehe auch BMF v. 30.05.1997, Az. IV B 2-S 2241a-51/93 II, BStBl. I 1997, S. 628, Tz. 4.

⁶¹⁰ Siehe nur *Priester* in MüKo HGB, § 120 HGB, Rz. 87.

⁶¹¹ Siehe S. 25 ff.

⁶¹² Siehe *Servatius* in Henssler/Strohn, § 707 BGB, Rz. 1. Auch § 167 Abs. 3 HGB ist gem. § 163 HGB dispositiv.

⁶¹³ Siehe BGH v. 27.09.1982, Az. II ZR 241/81, NJW 1983, S. 164, OLG Düsseldorf v. 20.03.1991, Az. 17 U 134/90, NJW-RR 1991, S. 1386, OLG Zweibrücken v. 5.02.2007, Az. 7 U 22/06, OLGR Zweibrücken 2007, S. 324. Siehe auch *Horn* in Horn, § 167 HGB, Rz. 13.

⁶¹⁴ Siehe *Heuermann* in Blümich, § 15a EStG, Rz. 42, *Korn* in Korn, § 15a EStG, Rz. 30, *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, Kapitel L, Rz. 486.

B. Das Rechtsinstitut der Durchsetzungssperre

1. Inhalt der Durchsetzungssperre

Der durch richterliche Rechtsfortbildung entwickelte Grundsatz der Durchsetzungssperre ist gemäß ständiger Rechtsprechung im Falle der Auseinandersetzung der Gesellschaft sowie des Ausscheidens des Gesellschafters aus der Gesellschaft anzuwenden.⁶¹⁵ Gemäß diesem Grundsatz können die Ansprüche eines Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft nach deren Auflösung bzw. bei Ausscheiden des Gesellschafters aus der Gesellschaft grundsätzlich nicht länger gesondert geltend gemacht werden.⁶¹⁶ Die Ansprüche fließen stattdessen als unselbstständige Rechnungsposten in die Auseinandersetzungsrechnung bzw. Ermittlung des Abfindungsguthabens (sog. Gesamtabrechnung) ein.⁶¹⁷

Die Durchsetzungssperre wurde von der Rechtsprechung mit dem Ziel eingeführt, Hin- und Herzahlungen zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter zu vermeiden.⁶¹⁸ Erst wenn das Auseinandersetzungs- bzw. Abfindungsguthaben inklusive der nicht isoliert geltend zu machenden Ansprüche berechnet wurde, soll festgestellt werden, ob der Gesellschafter einen Anspruch auf Abfindung hat oder gegebenenfalls ein Ausgleich zu leisten

⁶¹⁵ Siehe *Freund*, MDR 2011, S. 579, *Kamanabrou* in Oetker, § 131 HGB, Rz. 56, *Ulmer/Schäfer* in MüKo BGB, § 738 BGB, Rz. 18 und 37, *Piehler/Schulte*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 37, Rz. 1 und 42. Zur historischen Entwicklung siehe in *Hillers*, Liquidation, S. 120 ff.

⁶¹⁶ Siehe *Gummert*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 21, Rz. 96, *Hillers*, Liquidation, S. 119, *Schmid*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 45, Rz. 109. Vgl. auch BGH v. 10.05.1993, Az. II ZR 111/92, NJW-RR 1993, S. 1187 m. w. N.

⁶¹⁷ Siehe *Gummert*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 21, Rz. 96, *Hillers*, Liquidation, S. 119, *Kilian* in Henssler/Strohn, § 730 BGB, Rz. 13, *Masuch* in Sudhoff, S. 361, *Wertenbruch* in Westermann/Wertenbruch, § 43, Rz. 1743.

⁶¹⁸ Siehe *Michalski*, NZG 2008, S. 57, *Piehler/Schulte*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 37, Rz. 42, *Sprau* in Palandt, § 730 BGB, Rz. 6 ff. Ein Gesellschafter soll keine Zahlung erhalten, die er nach Ermittlung des Auseinandersetzungs- bzw. Abfindungsguthabens wieder zurückzahlen muss, siehe *Ensthaler* in Bandasch, § 155 HGB, Rz. 1, *Hillers*, Liquidation, S. 133. Darüber hinaus soll die Abrechnung zwischen den Gesellschaftern erleichtert und vereinheitlicht werden, siehe *Hillers*, Liquidation, S. 128 ff., und *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht, S. 576.

ist.⁶¹⁹ Ein möglicher Anspruch auf Zahlung besteht folglich nur hinsichtlich des abschließenden Saldos.⁶²⁰

a) *Betroffene Ansprüche*

Von der Durchsetzungssperre sind grundsätzlich nur solche Ansprüche betroffen, die aus dem Gesellschaftsverhältnis stammen bzw. ihre Grundlage im Gesellschaftsvertrag haben.⁶²¹ Etwaige Guthaben auf Fremdkapitalkonten können bspw. nicht isoliert durchgesetzt werden, sofern deren Modalitäten, bspw. die Verzinsung oder Kündigung der Guthaben, den gesellschaftsvertraglichen Regelungen unterliegen.⁶²²

Die Durchsetzungssperre ist dispositiv und kann durch eine entsprechende gesellschaftsvertragliche Regelung abbedungen werden.⁶²³ Ansprüche, die entsprechend einer gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung unabhängig von der Auseinandersetzungsrechnung geltend zu machen sind, werden daher von den Auswirkungen der Durchsetzungssperre nicht berührt.⁶²⁴

b) *Wirkung der Durchsetzungssperre*

Die Durchsetzungssperre bewirkt, dass die erfassten Ansprüche nicht länger gesondert geltend gemacht werden können.⁶²⁵ Die damit einhergehen-

⁶¹⁹ Siehe *Kamanabrou* in Oetker, § 131 HGB, Rz. 56, *Piehler/Schulte*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 37, Rz. 42.

⁶²⁰ Siehe *Hillmann* in Joost/Strohn, § 155 HGB, Rz. 16.

⁶²¹ Siehe *Freund*, MDR 2011, S. 579, *Habersack* in Staub, § 155 HGB, Rz. 15, *Ulmer/Schäfer* in MüKo BGB, § 730 BGB, Rz. 52.

⁶²² Siehe *Hillers*, Liquidation, S. 291, *Wertenbruch* in Westermann/Wertenbruch, § 43, Rz. 1755.

⁶²³ Siehe *Freund*, MDR 2011, S. 580, *Wertenbruch*, NZG 2011, S. 1134.

⁶²⁴ Siehe *Freund*, MDR 2011, S. 577, *Hillers*, Liquidation, S. 119, *Piehler/Schulte*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 37, Rz. 42, *Westermann* in Westermann/Wertenbruch, § 36, Rz. 1144e, BGH v. 02.10.1997, Az. II ZR 249/96, NJW 1998, S. 376, BGH v. 23.06.2003, Az. II ZR 46/02, NJW-RR 2003, S. 1393.

⁶²⁵ Siehe *Karsten Schmidt* in Schlegelberger, § 155 HGB, Rz. 19. Darüber hinaus können die von der Durchsetzungssperre betroffenen Ansprüche bspw. nicht abgetreten oder verpfändet werden, siehe *Klöhn* in Henssler/Strohn, § 145 HGB, Rz. 11.

den Konsequenzen sind weitreichend:⁶²⁶ Die Forderungen des Gesellschafters werden nur noch als Rechnungsposten behandelt, die in die Ermittlung des Abfindungs- bzw. Auseinandersetzungsguthabens mit eingehen und bei der Ermittlung des sich aus der Abschichtungs- bzw. Liquidationsbilanz ergebenden Kapitalanteils zu berücksichtigen sind.⁶²⁷ Die unselbständigen Rechnungsposten bilden nur noch einen rechnerischen Teil des Abfindungs- bzw. Auseinandersetzungsguthabens.⁶²⁸ Im Ergebnis findet eine Verrechnung der Kapitalkonten mit den eigentlich unentziehbaren Ansprüchen des Gesellschafters statt;⁶²⁹ das Auseinandersetzungsguthaben ist einheitlich zu ermitteln und entspricht dem Saldo aus dem Anteil des Gesellschafters am buchmäßigen Gesellschaftsvermögen, dem anteiligen Bewertungsgewinn oder -verlust sowie der im Rahmen der Gesamtabrechnung zu berücksichtigenden Ansprüche und Verbindlichkeiten des Gesellschafters.⁶³⁰

2. Keine Auswirkung auf Qualifikation des Gesellschafterkontos

Da bei Anwendung der Durchsetzungssperre eigentlich unentziehbare Ansprüche eines Gesellschafters ihre Selbstständigkeit verlieren und in die Ermittlung des Abfindungs- bzw. Auseinandersetzungsguthabens einfließen, könnte angenommen werden, dass dies zu einer Umqualifizierung der Forderungen in Eigenkapital führt.⁶³¹ Die Ansprüche werden als unselbstständige Posten mit den Konten des Gesellschafters verrechnet und damit

⁶²⁶ Siehe *Hillers*, Liquidation, S. 162, *Karsten Schmidt* in MüKo HGB, § 155 HGB, Rz. 2, sowie *Karsten Schmidt* in Schlegelberger, § 155 HGB, Rz. 20.

⁶²⁷ Siehe *Karsten Schmidt* in Schlegelberger, § 155 HGB, Rz. 20 f. Vgl. *Hillmann* in Joost/Strohn, § 155 HGB, Rz. 16, *Karsten Schmidt* in MüKo HGB, § 155 HGB, Rz. 20.

⁶²⁸ Siehe *Hillers*, Liquidation, S. 119, und *Masuch* in Sudhoff, S. 362.

⁶²⁹ Siehe *Hillers*, Liquidation, S. 164 f. und 173. Vgl. auch *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht, S. 575.

⁶³⁰ Siehe *Piehler/Schulte*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 37, Rz. 43, *Ulmer/Schäfer* in MüKo BGB, § 738 BGB, Rz. 37, sowie auch *Karsten Schmidt* in MüKo HGB, § 131 HGB, Rz. 131.

⁶³¹ Siehe *Wertenbruch* in Westermann/Wertenbruch, § 43, Rz. 1755.

dem Risiko einer Teilhabe an den Verlusten ausgesetzt.⁶³² Können die Guthaben eines Kontos jedoch zur Verlustdeckung herangezogen werden, ist dies mit dem Charakter von Fremdkapital nicht vereinbar und es liegt regelmäßig Eigenkapital vor. Auch den Ausführungen *Hillers* zufolge werden die der Durchsetzungssperre unterliegenden Forderungen und Verbindlichkeiten zu einem Teil des Eigenkapitals der Gesellschaft und somit den Kapitalanteilen der Gesellschafter gleichgestellt.⁶³³

Gegen die Umqualifizierung eines Forderungskontos des Gesellschafters in ein Kapitalkonto sprechen jedoch gewichtige Gründe. Für die Qualifikation eines Gesellschafterkontos ist der tatsächliche Wille der Parteien maßgeblich.⁶³⁴ Sind diesem entsprechend die Guthaben eines Gesellschafterkontos nicht mit Verlusten zu verrechnen, ist es dem Fremdkapital zuzuordnen. Die Qualifikation des Gesellschafterkontos ist abgeschlossen. Die Anwendung der Durchsetzungssperre bei Beendigung der Mitgliedschaft ist nicht Ausdruck des Parteiwillens und kann daher für die rechtliche Zuordnung nicht maßgeblich sein bzw. eine Umqualifizierung des Gesellschafterkontos nicht herbeiführen.

Darüber hinaus orientiert sich das Kriterium der Verlustdeckung an dem wesentypischen Merkmal des Eigenkapitals in der gesetzlichen Konzeption.⁶³⁵ In dieser ist nicht vorgesehen, dass Ansprüche des Gesellschafters ihre Selbstständigkeit verlieren und in die Ermittlung des Auseinandersetzungs- bzw. Abfindungsguthabens mit einfließen. Es kommt allenfalls eine Verrechnung des Anspruchs mit dem Auseinandersetzungs- bzw. Abfin-

⁶³² Siehe dazu *Piehler/Schulte*, Handbuch Gesellschaftsrecht, § 37, Rz. 42, im Zusammenhang mit einem dem Kommanditisten gewährten Darlehen, und *Wertenbruch* in *Westermann/Wertenbruch*, § 43, Rz. 1755, im Zusammenhang mit der Nachschusspflicht des Komplementärs.

⁶³³ Siehe *Hillers*, Liquidation, S. 183.

⁶³⁴ Siehe dazu in Abschnitt III. des Ersten Teils, S. 12 ff.

⁶³⁵ Siehe dazu die Ausführungen in Abschnitt IV. C. 1. des Dritten Teils, S. 56 ff.

dungsguthaben in Frage.⁶³⁶ In diesem Falle bleibt der Anspruch jedoch selbstständig bestehen und bildet keinen Teil des Auseinander- bzw. Abfindungsguthabens.⁶³⁷

Gegen eine Einflussnahme der Durchsetzungssperre auf die rechtliche Qualifikation eines Gesellschafterkontos spricht letztlich, dass die Beteiligung von Fremdkapital an den Verlusten der Gesellschaft derart ungewöhnlich ist, dass sie eine entsprechend eindeutige und ausdrückliche Regelung im Gesellschaftsvertrag voraussetzt.⁶³⁸ Würde die Durchsetzungssperre zu einer automatischen Qualifikation von Fremd- zu Eigenkapital führen, würde dieser Grundsatz unterlaufen. Sofern die Anwendung der Durchsetzungssperre nicht vertraglich ausgeschlossen wurde, würden die Guthaben dem Risiko der Verlustdeckung ausgesetzt, ohne dass im Gesellschaftsvertrag die erforderliche eindeutige und ausdrückliche Regelung, die eine Beteiligung der Ansprüche an den Verlusten der Gesellschaft vorsieht, aufzunehmen wäre.

C. Entnahmen

1. Ausgangslage

Mit Urteil vom 15.05.2008 hat der BFH ein im Rahmen eines Vierkontenmodells geführtes Darlehenskonto als Kapitalkonto qualifiziert.⁶³⁹ Das Darlehenskonto war dem Eigenkapital der KG zuzuordnen, weil es vereinbarungsgemäß im Ausscheidensfall des Gesellschafters mit in die Berechnung des Abfindungsguthabens eingehen sollte und damit für eine finale Verrechnung von etwaigen Verlusten herangezogen werden konnte.⁶⁴⁰

⁶³⁶ Siehe *Schäfers* in Bordewin/Brandt, § 15a EStG, Rz. 413, BFH v. 27.06.1996, Az. IV R 80/95, BStBl. II 1997, S. 37.

⁶³⁷ Siehe BFH v. 03.02.1988, Az. I R 394/83, BStBl. II 1988, S. 552.

⁶³⁸ Siehe nur BGH v. 27.09.1982, Az. II ZR 241/81, NJW 1983, S. 164.

⁶³⁹ Siehe BFH v. 15.05.2008, Az. IV R 46/05, BStBl. II 2008, S. 814.

⁶⁴⁰ Siehe BFH v. 15.05.2008, Az. IV R 46/05, BStBl. II 2008, S. 813.

In seiner Begründung verglich der BFH das in Rede stehende Konto mit einem Rücklagenkonto, welches unter den gegebenen Voraussetzungen regelmäßig als Kapitalkonto zu qualifizieren sei.⁶⁴¹ In diesem Zusammenhang führte der BFH weiterhin aus, dass von einem Rücklagenkonto üblicherweise keine Entnahmen getätigt werden dürften. Daraus könne hergeleitet werden – so der BFH –, dass bei einem Gesellschafterkonto, für das nur eine finale Verrechnung von Verlusten vereinbart wurde, als weiteres Kriterium für die Qualifikation als Kapitalkonto ein Entnahmeverbot hinzutreten müsse.⁶⁴²

In dem vorzitierten Verfahren war das Recht des Kommanditisten zur Entnahme von dem Kapitalkonto insofern beschränkt, als nur die auf dem Kapitalkonto gutgeschriebenen Zinsen sowie Beträge zur Aufbringung von im Zusammenhang mit dem Gesellschaftsanteil stehenden Steuern entnommen werden durften.⁶⁴³ Dies hatte nach Aussage des BFH noch keinen Einfluss auf den Charakter des Kapitalkontos als solches, weil die Guthaben des streitgegenständlichen Kapitalkontos aus dem Gewinn der Gesellschaft gespeist worden waren und deren teilweise Entnahme dem Wesen eines Gewinnanteils in der gesetzlichen Konzeption gem. § 122 HGB i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB entsprachen.⁶⁴⁴ Darüber hinausgehende Entnahmen waren gemäß den Regelungen im Gesellschaftsvertrag nur mit Beschluss der Gesellschafterversammlung zulässig.⁶⁴⁵ Der BFH ließ in dem Verfahren ausdrücklich offen, wie der Sachverhalt zu entscheiden gewesen wäre, wenn die Guthaben des Kapitalkontos unbeschränkt hätten entnommen werden dürfen.⁶⁴⁶

⁶⁴¹ Siehe BFH v. 15.05.2008, Az. IV R 46/05, BStBl. II 2008, S. 814, u. a. mit Verweis auf *Huber*, ZGR 1988, S. 88.

⁶⁴² Siehe BFH v. 15.05.2008, Az. IV R 46/05, BStBl. II 2008, S. 814.

⁶⁴³ Siehe BFH v. 15.05.2008, Az. IV R 46/05, BStBl. II 2008, S. 813.

⁶⁴⁴ Siehe BFH v. 15.05.2008, Az. IV R 46/05, BStBl. II 2008, S. 814.

⁶⁴⁵ Siehe BFH v. 15.05.2008, Az. IV R 46/05, BStBl. II 2008, S. 813.

⁶⁴⁶ Siehe BFH v. 15.05.2008, Az. IV R 46/05, BStBl. II 2008, S. 814.

2. Entnahmebeschränkung zur Qualifikation als Kapitalkonto

Aus den Ausführungen des BFH ergibt sich die Fragestellung, ob ein unbeschränktes Recht der Gesellschafter, Entnahmen von einem Konto zu tätigen, der Qualifikation als Kapitalkonto entgegensteht bzw. zu dem Kriterium der Verlustdeckung die Voraussetzung eines beschränkten Entnahmerechts hinzutritt.⁶⁴⁷ Ist das Recht auf Entnahme nicht beschränkt und kann der Gesellschaft das Kapital jederzeit und nach Belieben von den Gesellschaftern entzogen werden, können diese – so die Annahme des BFH und der Literatur – durch extensive Entnahme der Guthaben vor Eintritt des Ausscheidens aus der Gesellschaft oder deren Liquidation eine finale Verrechnung der Guthaben mit etwaigen Verlusten umgehen.⁶⁴⁸

a) *Pro & Contra*

Gegen die Auffassung des BFH sprechen gewichtige Argumente, so dass dieser nicht gefolgt werden kann.

Für das Hinzutreten einer Entnahmebeschränkung als zusätzliches Kriterium zur Qualifikation als Kapitalkonto spricht grundsätzlich, dass sich das Kriterium einer Entnahmebeschränkung an den Wesensmerkmalen des Eigenkapitals in der gesetzlichen Konzeption orientiert, die grundsätzlich von einer dauerhaften Überlassung des Kapitals ausgeht und lediglich gem. § 122 HGB i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB sowie §§ 167 Abs. 2, 169 Abs. 1 HGB Entnahmerechte in bestimmten Umfang einräumt. In diesem Zusammenhang ist aber zu beachten, dass ein dauerhafter Verbleib des Kapitals in der Gesellschaft, sowohl zeitlich als auch betragsmäßig, schon deshalb nicht gewährleistet werden kann, da es dem Risiko der Verlustdeckung ausge-

⁶⁴⁷ Siehe Kahle, FR 2010, S. 775, Korn in Korn, § 15a EStG, Rz. 31, Ley, DStR 2009, S. 614.

⁶⁴⁸ Siehe Dötsch, FS Spindler, S. 604, Heuermann in Blümich, § 15a EStG, Rz. 39, Kempermann, FR 2008, S. 1113.

setzt ist und durch diese aufgezehrt werden kann.⁶⁴⁹ Darüber hinaus wird die Argumentation des BFH dadurch entkräftet, dass die gesetzliche Konzeption selbst die Möglichkeit einer Vollausschüttung des Kapitals einräumt, da die kapitalerhaltenden Vorschriften lediglich dispositiver Natur sind und gem. § 109 HGB i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB sowie § 163 HGB von den Gesellschaftern abbedungen werden können.

Der BFH bezieht sich in seinem Vergleich auf die typische Ausgestaltung von Rücklagenkonten, die regelmäßig mit einem Entnahmeverbot versehen seien. Gegen diesen Vergleich ist einzuwenden, dass im Gesetz eine Bildung von Rücklagen nicht vorgesehen ist und daher Rücklagenkonten als Vergleichsmaßstab nicht herangezogen werden können. Die Argumentation des BFH ist insofern nicht überzeugend und eine Erweiterung des Kriteriums der Verlustdeckung um ein umfängliches Entnahmeverbot nicht zu rechtfertigen.

Weiterhin ist zu bedenken, dass – selbst wenn das Kapital vor Verrechnung der Verluste der Gesellschaft entzogen werden würde – die Verluste die Gesellschafter bei Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses wirtschaftlich belasten würden. Ein Komplementär-Gesellschafter hätte den Negativsaldo seines Kapitalkontos aufgrund der Ausgleichspflicht gem. § 735 S. 1 BGB i. V. m. §§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 3 HGB zu tragen. Ein Kommanditist würde zwar gem. § 167 Abs. 3 HGB über die bedungene und geleistete Pflichteinlage hinaus nicht haften. Das negative Kapitalkonto wäre aber auf die anderen Gesellschafter zu verteilen, so dass diese die Verluste im Ergebnis mitzutragen hätten.⁶⁵⁰

⁶⁴⁹ Siehe *Küting/Kessler*, BB 1994, S. 2105.

⁶⁵⁰ Das negative Kapitalkonto ist bei Ausscheiden des Kommanditisten auf alle verbleibenden Gesellschafter und im Falle der Auseinandersetzung auf die Komplementäre sowie die Kommanditisten mit positivem Kapitalkonto entsprechend dem Gewinn- bzw. Verlustverteilungsschlüssel zu verteilen. Siehe zu Details *Weipert* in Joost/Strohn, § 167 HGB, Rz. 11 ff.

Gegen die Auffassung des BFH ist letztlich einzuwenden, dass die Verlustdeckung eines Kontos allein bereits eine verlässliche Qualifikation als Kapitalkonto ermöglicht. Ob die Guthaben, die für eine Verlustdeckung theoretisch zur Verfügung stehen, auch tatsächlich für die Deckung von Verlusten herangezogen oder entnommen werden, ist für die Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital ohne weitere Bedeutung.⁶⁵¹ Ungeachtet der Tatsache, ob das Kapital Entnahmebeschränkungen unterliegt bzw. entnommen wurde oder nicht, ist eine mögliche Verrechnung von Verlusten mit Guthaben des Fremdkapitals unvereinbar.⁶⁵² Das Kriterium der Verlustdeckung ist folglich unbeschadet etwaiger (beschränkter oder unbeschränkter) Entnahmen der Gesellschafter hinreichend verlässlich und aussagekräftig für die Qualifikation eines Gesellschafterkontos als Kapitalkonto. Gegensätzlich dazu werden Entnahmebeschränkungen im Sinne von Kündigungsbeschränkungen grundsätzlich auch für Fremdkapitalkonten vereinbart, so dass dieses Kriterium eine eindeutige Qualifikation als Kapitalkonto nicht ermöglicht.⁶⁵³

b) Ergebnis

Das Kriterium der Verlustdeckung ermöglicht eine verlässliche Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital. Die Erweiterung der Qualifikationsvoraussetzungen um das Erfordernis einer Entnahmebeschränkung ist nicht gerechtfertigt.

⁶⁵¹ So auch *Küting/Kessler*, BB 1994, S. 2105, in Bezug auf die Haftungsposition eines Einzelunternehmers. Hinzu kommt, dass die Regelungen zur Einlage und Entnahme von Kapital gem. §§ 120, 109 HGB i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB das Innenverhältnis der Gesellschafter betreffen. Unabhängig davon haftet der Komplementär den Gläubigern der Gesellschaft gegenüber im Außenverhältnis unbeschränkt und der Kommanditist summenmäßig in Höhe der im Handelsregister eingetragenen Haftsumme. Siehe § 128 HGB i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB und §§ 171, 172 HGB.

⁶⁵² Siehe nur *Huber*, Vermögensanteil, S. 248.

⁶⁵³ Siehe in Abschnitt VI. des Dritten Teils, S. 83 ff.

Diese Auffassung vertritt u. a. die Finanzverwaltung, die grundsätzlich keine Anforderungen an die Dauer einer Kapitalüberlassung stellt.⁶⁵⁴ Auch in der Rechtsprechung haben in der Vergangenheit die Gewinnanteile erheblich übersteigende Entnahmen die rechtliche Einordnung eines Gesellschafterkontos als Kapitalkonto nicht berührt.⁶⁵⁵ Dem schließen sich insofern *Küting/Kessler* an, als sie zwar eine zeitliche bzw. betragsmäßige Mindestkapitalüberlassung fordern, aber einen grundsätzlichen Ausschluss der Möglichkeit zur Rückforderung des Kapitals ablehnen.⁶⁵⁶ Denn bereits das Gesetz räume dem Gesellschafter ein einseitiges Kündigungsrecht bspw. in der Form ein, dass der Gesellschafter bei Ausscheiden aus der Gesellschaft eine Abfindung erhält.⁶⁵⁷ Es reicht ihrer Auffassung nach aus, wenn die Entscheidung über die Auszahlung von Kapital in das Ermessen der Gesellschaft gestellt wird und der einzelne Kapitalgeber bzw. Gesellschafter kein autonomes Verfügungsrecht über die Guthaben hat. Dadurch würde der originären Funktion des Eigenkapitals, der Verlustdeckung, insofern Genüge getan, als das Kapital aus Sicht des Kapitalgebers dem Risiko einer Verlustdeckung ausgesetzt wird,⁶⁵⁸ das er allein nicht abwenden kann. Dem Gesellschafter wird in diesem Fall ein unentziehbarer Anspruch nicht eingeräumt. Ob Entnahmebeschränkungen vereinbart werden, ist indes unerheblich.

⁶⁵⁴ Siehe *Martens* in Schlegelberger, § 120 HGB, Rz. 18. Siehe im Zusammenhang mit Kapital- und Gewinnrücklagen BMF v. 30.05.1997, Az. IV B 2-S 2241a-51/93 II, BStBl. I 1997, S. 627, Tz. 3. Dem folgen auch die Bundessteuerberaterkammer und der IDW, vgl. *Bundessteuerberaterkammer*, Berufsrechtliches Hdb., S. 4, IDW, WPg Supplement 2012, S. 75, Rz. 14. So auch *Schäfers* in Bordewin/Brandt, § 15a EStG, Rz. 403, ebenfalls im Zusammenhang mit Rücklagen. Anderer Auffassung sind insofern *Röhrig/Doege*, DStR 2006, S. 491.

⁶⁵⁵ Siehe bspw. BFH v. 03.11.1993, Az. II R 96/91, BStBl. II 1994, S. 88-91, oder BFH v. 27.06.1996, Az. IV R 80/95, BStBl. II 1997, S. 37. Vgl. zudem *Frystatzki*, EStB 2006, S. 343.

⁶⁵⁶ Siehe *Küting/Kessler*, BB 1994, S. 2105.

⁶⁵⁷ Siehe *Küting/Kessler*, BB 1994, S. 2105, auch für weitere Beispiele.

⁶⁵⁸ Siehe *Küting/Kessler*, BB 1994, S. 2105.

Sollte der BFH in der Zukunft dennoch eine Beschränkung der Entnahmerechte der Gesellschafter als Voraussetzung für die Qualifikation eines Kapitalkontos fordern, bliebe im Weiteren zu klären, ob ein entsprechend den Regelungen des Gesetzes berechneter, entnahmefähiger Betrag dann auch bei vom Gesetzesmodell abweichenden Vertragsgestaltungen der maximal zulässige Betrag der Entnahme wäre. Zudem wäre zu ergründen, inwiefern eine Regelung, gemäß der die Gesellschafter im Beschlusswege weiteren Entnahmen zustimmen können, mit den möglichen Anforderungen an eine Entnahmebeschränkung vereinbar sein könnte. Obwohl eine derartige Regelung auch in dem oben dargestellten Sachverhalt gesellschaftsvertraglich vereinbart wurde, hat der BFH dazu keine Stellung bezogen.

Je nachdem, wie eine Entnahmebeschränkung ausgestaltet werden müsste, könnten die Auswirkungen einer Erweiterung des Abgrenzungskriteriums auf die Praxis gering ausfallen. Da der Komplementär einer KG gem. § 128 HGB i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB mit seinem Privatvermögen haftet und im Innenverhältnis gegebenenfalls einen die bedungene Einlage übersteigenden Verlust des Kommanditisten bei dessen Ausscheiden oder der Liquidation der Gesellschaft tragen muss,⁶⁵⁹ wird dieser üblicherweise dafür Sorge tragen, dass das Kapital der Gesellschaft nicht gesellschaftsschädigend entnommen wird.⁶⁶⁰ In den Gesellschaftsverträgen werden daher regelmäßig Entnahmebeschränkungen aufgenommen,⁶⁶¹ die die Anforderungen einer Entnahmebeschränkung gegebenenfalls bereits erfüllen.

⁶⁵⁹ Siehe *Weipert* in Joost/Strohn, § 167 HGB, Rz. 11 ff.

⁶⁶⁰ Siehe *Huber*, ZGR 1988, S. 16 f.

⁶⁶¹ Siehe *Fahse* in Ensthaler/Fahse, § 169 HGB, Rz. 1, *Wiedemann*, FS Odersky, S. 933 f.

IV. Ergebnis

Die Gesellschafter einer KG vereinbaren regelmäßig von der gesetzlichen Konzeption abweichende Kontenmodelle. Um eine Qualifikation der Gesellschafterkonten entsprechend dem Willen der Parteien zu gewährleisten, sollte der Gesellschaftsvertrag eindeutige Regelungen zur Verlustdeckung in Zusammenhang mit den einzelnen Konten enthalten. Insbesondere sich widersprechende Vereinbarungen und eine damit einhergehende Verschleierung der Rechtsnatur der Gesellschafterkonten sollte vermieden werden.⁶⁶² Dadurch kann eine Bestimmung der Rechtsnatur des zu qualifizierenden Kontos unter Zuhilfenahme der Zuordnungsprinzipien oder alternativen Kriterien, die gegebenenfalls zu einer von dem Parteiwillen abweichenden rechtlichen Einordnung führt, unterbunden werden.

Sofern gewünscht ist, dass die Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag begründet Forderungen im Falle der Beendigung der Gesellschafterstellung isoliert geltend machen können, ist die Anwendung der Durchsetzungssperre durch eine entsprechende gesellschaftsvertragliche Vereinbarung auszuschließen.

Vor dem Hintergrund des BFH Urteils vom 15.05.2008 und den Unsicherheiten in Bezug auf die Auswirkungen von (fehlenden) Entnahmebeschränkungen auf die Qualifikation eines Kontos als Kapitalkonto, können die Parteien eine Entnahmebeschränkung im Gesellschaftsvertrag aufnehmen.⁶⁶³

Unter Berücksichtigung des dem benannten Urteils zu Grunde liegenden Sachverhaltes und den Ausführungen des BFH sollte eine Regelung bzw. Beschränkung des Entnahmerechts ausreichen, gemäß dieser der Gesellschafter die aus Gewinnen gespeisten, dem betroffenen Konto gutge-

⁶⁶² Siehe *Huber*, ZGR 1988, S. 101.

⁶⁶³ Siehe BFH v. 15.05.2008, Az. IV R 46/05, BStBl. II 2008, S. 812-815.

schriebenen Zinsen und die für Steuerzahlungen benötigten Beträge entnehmen darf.⁶⁶⁴

⁶⁶⁴ Siehe BFH v. 15.05.2008, Az. IV R 46/05, BStBl. II 2008, S. 813.

Fünfter Teil: Fazit

Die Definition des Kapitalkontos ist sowohl im Zusammenhang mit handels- als auch steuerrechtlichen Vorschriften relevant. Im steuerlichen Kontext wirkt sich die Definition des steuerlichen Kapitalkontos im Sinne des § 15a EStG bspw. unmittelbar auf den Umfang der gem. § 15a EStG steuerlich abzugsfähigen Verluste aus. Im außersteuerlichen Zusammenhang ist die Definition des handelsrechtlichen Kapitalkontos insbesondere vor dem Hintergrund, dass sich in der Praxis von der gesetzlichen Konzeption abweichende Mehrkontenmodelle etabliert haben, von Bedeutung. Die Definition des handelsrechtlichen Kapitalkontos ist notwendig, um die einzelnen Konten der Gesellschafter dem Eigen- bzw. Fremdkapital der Gesellschaft zuzuordnen.

Das steuerliche bzw. handelsrechtliche Kapitalkonto ist im Gesetz nicht definiert, so dass die Begrifflichkeiten auszulegen sind. Aus dem Regelungszweck des § 15a EStG ergibt sich, dass sich das Kapitalkonto im Sinne des § 15a EStG aus dem Kapitalkonto des Kommanditisten aus der Steuerbilanz der Gesellschaft und der Ergänzungsbilanz zusammensetzt. Der Sonderbereich des Gesellschafters bleibt außer Acht.

Zwischen dem steuerlichen Kapitalkonto im Sinne des § 15a EStG und dem handelsrechtlichen Kapitalkonto besteht ein Zusammenhang, da das Kapitalkonto der Steuerbilanz aus der Handelsbilanz der Gesellschaft herzuleiten ist. Das handelsrechtliche Kapitalkonto bildet somit den Ausgangswert zur Ermittlung des steuerlichen Kapitalkontos im Sinne des § 15a EStG.

Entsprechend der herrschenden Meinung der Rechtsprechung, Literatur und Finanzverwaltung ist in der Handelsbilanz ein Gesellschafterkonto nur im Eigenkapital auszuweisen, wenn es zur Deckung der Verluste, die die Gesellschaft erleidet, herangezogen werden kann. Die Verlustdeckung eines Kontos als maßgebliches Kriterium zur Qualifikation als Kapitalkonto

ergibt sich aus der primären Funktion von Eigenkapital, für die Verluste der Gesellschaft zu haften.

Dass das Kapital der Gesellschafter dem Risiko des Verlustes ausgesetzt ist und kein Recht der Gesellschafter auf ungeminderte Rückzahlung des hingegebenen Kapitals besteht, wird anhand verschiedener Vorschriften des HGB deutlich. Gemäß § 120 Abs. 2 HGB werden Verluste bspw. kapitalmindernd verrechnet. Darüber hinaus sind im Falle der Liquidation der Gesellschaft zunächst deren Verbindlichkeiten zu tilgen. Nur das Reinvermögen der Gesellschaft wird gem. § 155 HGB an die Gesellschafter verteilt. Gleiches gilt analog bei Ausscheiden eines Gesellschafters aus der Gesellschaft und im Falle der Insolvenz der Gesellschaft. Aus der Definition des Kapitalkontos ergibt sich für die Definition von Fremdkapital im Umkehrschluss, dass mit der Forderung eines Gesellschafters die Verrechnung von Verlusten ausscheidet.

Andere Kriterien, die ebenfalls typisch für Eigenkapital sind, ermöglichen keine verlässliche Qualifikation eines Kontos als Kapitalkonto, da sie auch in Zusammenhang mit Fremdkapital vereinbart werden können. Anhand im Gesellschaftsvertrag aufgenommener Regelungen zur Entnahme oder Verzinsung der Konten kann die Rechtsnatur eines Kontos nicht eindeutig bestimmt werden. Eine Verrechnung von Verlusten mit Guthaben des Fremdkapitals ist hingegen nicht möglich. Allein das Kriterium der Verlustdeckung ermöglicht daher eine verlässliche Definition des Kapitalkontos.

Kann ein Gesellschafterkonto vereinbarungsgemäß zur Deckung von Verlusten herangezogen werden, handelt es sich folglich um ein Kapitalkonto. Nur in wenigen Ausnahmefällen und unter engen Voraussetzungen begründet der auf einen Gesellschafter entfallende Verlust eine Forderung der Gesellschaft, bspw. wenn die Gesellschafter vertraglich zur Leistung von Nachschüssen verpflichtet sind.

In Zusammenhang mit dem Umfang der Verlustdeckung ist es ausreichend, wenn auf einem Gesellschafterkonto Verluste laufend oder final bei Beendigung der Gesellschafterstellung verrechnet werden. Einer laufenden oder finalen Verrechnung steht die Auszahlung der Guthaben eines Kontos nach Befriedigung der Gesellschaftsgläubiger bei Beendigung der Gesellschafterstellung gleich. Das Kapital ist bei Umsetzung einer Verrechnungsalternative bereits dem Risiko des Verlustes ausgesetzt und aufgrund dessen dem Eigenkapital der Gesellschaft zuzuordnen.

Um eine dem tatsächlichen Willen der Gesellschafter entsprechende Qualifikation der Gesellschafterkonten zu gewährleisten und die Rechtssicherheit der Gesellschafter zu erhöhen, sollte im Gesellschaftsvertrag in Zusammenhang mit jedem Gesellschafterkonto eine ausdrückliche Regelung zur Verlustdeckung aufgenommen werden. Sofern seitens der Literatur entwickelte Musterverträge oder -formulierungen genutzt werden, sollten diese auf ihre Geeignetheit im konkreten Sachverhalt kritisch geprüft werden, da sie nicht durchgängig eine eindeutige Qualifikation der Gesellschafterkonten ermöglichen.

Fehlt in Zusammenhang mit einem Gesellschafterkonto eine Regelung zur Verlustdeckung, kann sich aus der Verlustdeckung anderer Konten ein Hinweis auf die Qualifikation des in Rede stehenden Kontos ergeben. Werden im Gesellschaftsvertrag keine Regelungen zur Verlustdeckung aufgenommen, sind andere, für das Eigenkapital typische Kriterien zur Qualifikation der Gesellschafterkonten heranzuziehen.

Gemäß den Vorschriften des HGB ist für die Gesellschafter jeweils lediglich ein Kapitalkonto zu führen. Auf diesem werden grundsätzlich die Einlage, Entnahmen, Gewinne und Verluste verbucht, so dass der Kapitalanteil variabel ist. Unter Anwendung der Definition des handelsrechtlichen Kapitalkontos ist dieses Konto als Kapitalkonto zu qualifizieren, da Verluste von dem Konto abgeschrieben werden. In Bezug auf den Kommanditisten ergibt sich aus der Regelung zur begrenzten Gewinnzuschreibung gem.

§ 167 Abs. 2 HGB die Notwendigkeit zur Führung eines weiteren Kontos. Mit diesem dürfen Verluste gem. § 169 Abs. 2 HGB nicht verrechnet werden, so dass es sich um ein Forderungskonto des Kommanditisten handelt, das beim Fremdkapital der Gesellschaft auszuweisen ist.

Davon abweichend haben sich in der Praxis Kontenmodelle mit festen und geteilten Kapitalkonten etabliert, da die Gesellschafter in der Regel eine konstante Berechnungsgrundlage zur Ermittlung des Umfangs der an das Kapitalkonto anknüpfenden Mitgliedschaftsrechte bevorzugen. In derartigen Kontenmodellen wird auf dem sog. Kapitalkonto I ausschließlich die Pflichteinlage verbucht. Die sonstigen, den Kapitalanteil der Höhe nach beeinflussenden Geschäftsvorfälle werden auf mindestens einem weiteren Konto verbucht. Typischerweise werden Drei- oder Vierkontenmodelle vereinbart. Das Kapitalkonto I wird bei Beendigung der Gesellschafterstellung in der Regel mit einem Konto des Gesellschafters saldiert, auf dem die auf ihn entfallenden Verluste verbucht werden. In diesem Fall ist es als Kapitalkonto zu qualifizieren. Sofern die Guthaben der anderen Konten dem Risiko der Verlustdeckung ausgesetzt sind, qualifizieren sie sich ebenfalls als Kapitalkonten. Andernfalls handelt es sich um Forderungskonten der Gesellschafter, die dem Fremdkapital der Gesellschaft zuzuordnen sind.

Literaturverzeichnis

- Altendorf, Klaus*: Aktuelle Tendenzen zur steuerlichen Behandlung von Gesellschafterkonten bei Personengesellschaften, in: *GmbH-StB* 2009, S. 101-106, zitiert als *Altendorf*, *GmbH-StB* 2009
- Bamberger, Heinz Georg; Roth, Herbert* (Hrsg.): Beck'scher Online-Kommentar BGB, Edition 22 (Februar 2012), München, abrufbar unter www.beck.de (Stand August 2012), zitiert als *Bearbeiter* in *Bamberger/Roth*
- Baumhoff, Hubertus* (Bearb.): Verlustverwertungsstrategien bei Personengesellschaften, S. 267-302, in: *Herzig, Norbert; Güntel, Manfred; Niemann, Ursula* (Hrsg.): *Steuerberater-Jahrbuch 1993/94, 1994*, Köln, zitiert als *Baumhoff*, *Steuerberater-Jahrbuch*
- Bertram, Klaus et al.* (Hrsg.): *Haufe HGB Bilanz-Kommentar*, 2. Auflage 2011, Freiburg im Breisgau, zitiert als *Bearbeiter* in *Bertram et al.*
- Binz, Mark K.; Sorg, Martin H.*: *Die GmbH & Co. KG im Gesellschafts- und Steuerrecht*, Handbuch für Familienunternehmen, 11. Auflage 2010, München, zitiert als *Binz/Sorg*, *GmbH & Co. KG*
- Bitz, Horst; Pust, Hartmut* (Hrsg.), begründet von *Littmann, Eberhard*: *Das Einkommensteuerrecht*, Kommentar zum Einkommensteuerrecht, Band 3, 96. Ergänzungslfrg. (August 2012), Stuttgart, zitiert als *Bearbeiter* in *Littmann*
- Bordewin, Arno*: Verlustausgleich und Verlustabzug bei Personengesellschaften/insbesondere nach neuester Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, in: *DStR* 1994, S. 673-679, zitiert als *Bordewin*, *DStR* 1994
- Brandt, Jürgen; Bode, Walter* (Hrsg.), begründet von *Bordewin, Arno*: *Einkommensteuergesetz Kommentar*, Band 2, 346. Ergänzungslfrg. (September 2012), Heidelberg, zitiert als *Bearbeiter* in *Bordewin/Brandt*
- Brandt, Jürgen; Bode, Walter* (Hrsg.), begründet von *Bordewin, Arno*: *Einkommensteuergesetz Kommentar*, Band 3, 346. Ergänzungslfrg. (September 2012), Heidelberg, zitiert als *Bearbeiter* in *Bordewin/Brandt*
- Brandt, Jürgen; Bode, Walter* (Hrsg.), begründet von *Bordewin, Arno*: *Einkommensteuergesetz Kommentar*, Band 4, 346. Ergänzungslfrg. (September 2012), Heidelberg, zitiert als *Bearbeiter* in *Bordewin/Brandt*
- Brandt, Jürgen; Bode, Walter* (Hrsg.), begründet von *Bordewin, Arno*: *Einkommensteuergesetz Kommentar*, Band 5, 346. Ergänzungslfrg.

(September 2012), Heidelberg, zitiert als *Bearbeiter* in Bordewin/Brandt

Braun, Eberhard (Hrsg.): Insolvenzordnung (InsO), 5. Auflage 2012, München, zitiert als *Bearbeiter* in Braun

Breithaupt, Joachim; Ottersbach, Jörg (Hrsg.): Kompendium Gesellschaftsrecht, Formwahl-Gestaltung-Muster für die Praxis, 2010, München, zitiert als *Bearbeiter* in Breithaupt/Ottersbach

Brönner, Herbert: Die Besteuerung der Gesellschaften, 18. Auflage 2007, Stuttgart, zitiert als *Brönner*, Besteuerung

Bundessteuerberaterkammer: Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zum Ausweis des Eigenkapitals bei Personenhandelsgesellschaften im Handelsrecht, II. Berufsfachlicher Teil, 3.2.2., Stand Juni 2006, in: Berufsrechtliches Handbuch, Stand Februar 2011, abrufbar unter: http://www.bstbk.de/export/sites/standard/de/ressourcen/DokumDoku/04_presse/publikationen/03_berufsrecht/01-BSTBK_36_EL_Internet_end.pdf (Stand Mai 2012), zitiert als *Bundessteuerberaterkammer*, Berufsrechtliches Hdb.

Canaris, Claus-Wilhelm; Habersack, Mathias; Schäfer, Carsten, begründet von *Staub, Hermann*: Handelsgesetzbuch Großkommentar, Dritter Band, §§ 105-160, 5. Auflage 2009, Berlin, zitiert als *Bearbeiter* in Staub

Carlé, Dieter; Bauschatz, Peter: Die durch Kapitalkonten abgebildete Beteiligung an einer Personengesellschaft im Gesellschafts- und Steuerrecht, in: FR 2002, S. 1153-1163, zitiert als *Carlé/Bauschatz*, FR 2002

Demuth, Ralf: Gesellschafterforderungen im Ertragsteuerrecht - Entstehung, Verzinsung, Verzicht, in: KÖSDI 2008, S. 16177-16187, zitiert als *Demuth*, KÖSDI 2008

Döllerer, Georg: Steuerbilanz der Gesellschaft und Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft bei Anwendung des § 15a EStG, in: DStR 1981, S. 19-22, zitiert als *Döllerer*, DStR 1981

Dötsch, Franz (Bearb.): Der Begriff des Kapitalkontos im Sinne von § 15a EStG, S. 595-617, in: *Mellinghoff, Rudolf; Schön, Wolfgang; Viskorf, Hermann-Ulrich* (Hrsg.): Steuerrecht im Rechtsstaat: Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag, 2011, Köln, zitiert als *Dötsch*, FS Spindler

Dötsch, Franz: Qualifizierung eines „Darlehenskontos“ des Kommanditisten als Kapitalkonto bei gewinnunabhängiger Verzinsung, in: jurisPR-SteuerR 39/2008 Anm. 3, zitiert als *Dötsch*, jurisPR-SteuerR 39/2008, Anm. 3.

- Duif, Petra; Martin, Christoph; Wiegmann, Thomas*: Bilanzierung von Personengesellschaften. Das neue Bilanzrecht richtig anwenden, 2010, Wiesbaden, zitiert als *Duif/Martin/Wiegmann*, Bilanzierung
- Eisenhardt, Ulrich*: Gesellschaftsrecht, 14. Auflage 2009, München, zitiert als *Eisenhardt*, Gesellschaftsrecht
- Ellrot, Helmut et al.* (Hrsg.), begründet von *Budde, Wolfgang Dieter et al.*: Beck'scher Bilanz-Kommentar, Handels- und Steuerbilanz, §§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB mit IFRS-Abweichungen, 8. Auflage 2012, München, zitiert als *Bearbeiter* in Beck Bil-Komm.
- Elsing, Siegfried; Kessler, Nicholas*: Die Kommanditgesellschaft (KG), 11. Auflage 2010, Frankfurt am Main, zitiert als *Elsing/Kessler*, Kommanditgesellschaft
- Engelberth, Martin*: Das Kapitalkonto des Kommanditisten, in: NWB 2011, S. 1808-1824, zitiert als *Engelberth*, NWB 2011
- Ensthaler, Jürgen* (Hrsg.), begründet von *Bandasch, Georg W.*: Gemeinschaftskommentar zum Handelsgesetzbuch mit UN-Kaufrecht, 7. Auflage 2007, Neuwied, zitiert als *Bearbeiter* in Bandasch
- Ensthaler, Jürgen*: Die Liquidation von Personengesellschaften, Gewinn- und Verlustverteilung bei der Liquidation der Gesellschaft und beim Ausscheiden eines Gesellschafters, 1985, Berlin, zitiert als *Ensthaler*, Liquidation
- Ensthaler, Jürgen; Fahse, Hermann* (Hrsg.): OHG - KG - Stille Gesellschaft, Kompaktkommentar zu den §§ 105 bis 237 HGB, 2002, Neuwied, zitiert als *Bearbeiter* in Ensthaler/Fahse
- Flume, Werner*: Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Erster Band: Die Personengesellschaft, 1977, Heidelberg und New York, zitiert als *Flume*, Personengesellschaft
- Freund, Stefan*: Die gesellschaftsrechtliche Durchsetzungssperre, in: MDR 2011, S. 577-581, zitiert als *Freund*, MDR 2011
- Frotscher, Gerrit* (Hrsg.): Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band 1, 171. Ergänzungslfrg. (September 2012), Freiburg, zitiert als *Bearbeiter* in Frotscher
- Frotscher, Gerrit* (Hrsg.): Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band 4, 171. Ergänzungslfrg. (September 2012), Freiburg, zitiert als *Bearbeiter* in Frotscher
- Frystatzki, Christian*: Eigenkapital oder Fremdkapital? Die Rechtsnatur der Kapitalkonten bei Personengesellschaften, EStB 2006, S. 342-344, zitiert als *Frystatzki*, EStB 2006

- Ganßsmüller, Helmut*: Der Gewinnanteil der Gesellschafter von Handelsgesellschaften und seine rechtliche Behandlung, in: DB 1967, S. 2103-2108, zitiert als *Ganßsmüller*, DB 1967
- Geßler, Ernst et al.* (Hrsg.), begründet von *Schlegelberger, Franz*: Handelsgesetzbuch, Band III/1. Halbband, §§ 105-160, 5. Auflage 1992, München, zitiert als *Bearbeiter* in Schlegelberger
- Glanegger, Peter et al.* (Hrsg.): Heidelberger Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Handelsrecht - Bilanzrecht - Steuerrecht, 7. Auflage 2007, Heidelberg, zitiert als *Bearbeiter* in Glanegger et al.
- Gocke, Rudolf; Rogall Matthias* (Bearb.): Gesellschafterdarlehenskonto in der Personengesellschaftsbesteuerung, S. 345-366, in: *Spindler, Wolfgang; Tipke, Klaus; Rödder, Thomas* (Hrsg.): Steuerzentrierte Rechtsberatung: Festschrift für Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag, 2009, Köln, zitiert als *Gocke/Rogall*, FS Schaumburg
- Grashoff, Dietrich; Kleinmanns, Florian* (Hrsg.): Aktuelles Steuerrecht 2012, 8. Auflage 2012, München, zitiert als *Bearbeiter* in Grashoff/Kleinmanns
- Grunewald, Barbara*: Die Auslegung von Gesellschaftsverträgen und Satzungen, in: ZGR 1995, S. 68-92, zitiert als *Grunewald*, ZGR 1995
- Gummert, Hans* (Hrsg.): Münchener Anwalts-Handbuch Personengesellschaftsrecht, 2005, München, zitiert als *Bearbeiter* in Gummert
- Gummert, Hans; Weipert, Lutz* (Hrsg.): Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 1, 3. Auflage 2009, München, zitiert als *Bearbeiter*, Handbuch Gesellschaftsrecht
- Gummert, Hans; Weipert, Lutz* (Hrsg.): Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 2, 3. Auflage 2009, München, zitiert als *Bearbeiter*, Handbuch Gesellschaftsrecht
- Habersack, Mathias; Schäfer, Carsten* (Hrsg.): Das Recht der OHG, Kommentierung der §§ 105 bis 160 HGB, 2010, Berlin und New York, zitiert als *Bearbeiter* in Habersack/Schäfer
- Hayn, Sven et al.* (Bearb.): Kapitel XII: Eigenkapital, S. 293-320, in: *Küting, Karlheinz; Pfitzer, Norbert; Weber, Claus-Peter* (Hrsg.): Das neue deutsche Bilanzrecht, Handbuch zur Anwendung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG), 2. Auflage 2009, Stuttgart, zitiert als *Hayn et al.* in Küting/Pfitzer/Weber
- Hefermehl, Wolfgang* (Bearb.): Vor- und Nacherbfolge bei der Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft, S. 223-240, in: *Hefermehl, Wolfgang; Gmür, Rudolf; Brox, Hans* (Hrsg.): Festschrift für Harry Westermann zum 65. Geburtstag, 1974, Krefeld, zitiert als *Hefermehl*, FS Westermann

- Heidenhain, Martin; Meister, Burkhardt W.* (Hrsg.): Münchener Vertragshandbuch, Band 1, Gesellschaftsrecht, 4. Auflage 1996, München, zitiert als *Bearbeiter* in Heidenhain/Meister
- Heidel, Thomas; Schall, Alexander* (Hrsg.): Handelsgesetzbuch Handkommentar, 2011, Baden-Baden, zitiert als *Bearbeiter* in Heidel/Schall
- Heißenberg, Lutz*: Verluste bei beschränkter Haftung – Neues zu § 15a EStG, in: *KÖSDI* 2001, S. 12948-12955, zitiert als *Heißenberg*, *KÖSDI* 2001
- Hennrichs, Joachim; Kleindiek, Detlef; Watrin, Christoph*: Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Band 2, Bilanzrecht, §§ 238-342e HGB, 2012, München, zitiert als *Bearbeiter* in MüKo Bilanzrecht
- Henssler, Martin; Strohn, Lutz* (Hrsg.): Gesellschaftsrecht, 2011, München, zitiert als *Bearbeiter* in Henssler/Strohn
- Herlinghaus, Andreas* (Bearb.): Umstrukturierungen bei Personengesellschaften, S. 67-94, in: *Dötsch, Franz et al.*: Die Personengesellschaft im Steuerrecht. Gedächtnissymposium für Brigitte Knobbe-Keuk, 2011, Köln, zitiert als *Herlinghaus* in Dötsch et al.
- Heuermann, Bernd*: Verlustausgleichsbeschränkung nach § 15a EStG und verschiedene Kapitalkonten, in: *StBp* 2009, S. 87-91, zitiert als *Heuermann*, *StBp* 2009
- Heuermann, Bernd; Brandis, Peter* (Hrsg.): Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Kommentar, Band 1, 115. Ergänzungsfrg. (April 2012), München, zitiert als *Bearbeiter* in Blümich
- Heuermann, Bernd; Brandis, Peter* (Hrsg.): Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Kommentar, Band 2, 115. Ergänzungsfrg. (April 2012), München, zitiert als *Bearbeiter* in Blümich
- Hey, Johanna; Prinz, Ulrich; Wendt, Michael* (Hrsg.), begründet von *Mrozek, Alfred; Kennerknecht, Albert*, fortgeführt von *Herrmann, Carl; Heuer, Gerhard; Raupach, Arndt*: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Band 3, 252. Ergänzungsfrg. (August 2012), Köln, zitiert als *Bearbeiter* in Herrmann/Heuer/Raupach
- Hey, Johanna; Prinz, Ulrich; Wendt, Michael* (Hrsg.), begründet von *Mrozek, Alfred; Kennerknecht, Albert*, fortgeführt von *Herrmann, Carl; Heuer, Gerhard; Raupach, Arndt*: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Band 5, 252. Ergänzungsfrg. (August 2012), Köln, zitiert als *Bearbeiter* in Herrmann/Heuer/Raupach
- Hillers, Klaus*: Personengesellschaft und Liquidation, 1989, Köln u. a., zitiert als *Hillers*, Liquidation

- Hoffmann, Wolf-Dieter*: Gesellschafterkonten oder Eigenkapital bei der Personenhandelsgesellschaft nach § 264c HGB, in: *StuB* 2009, S. 407-408, zitiert als *Hoffmann*, *StuB* 2009
- Hollatz, A.*: Die Abgrenzung von Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen bei Kapitalüberlassungen eines Personengesellschafters, in: *DStR* 1994, S. 1673-1676, zitiert als *Hollatz*, *DStR* 1994
- Horn, Norbert* (Hrsg.): *Handelsgesetzbuch (ohne Seerecht)*, Band 2, Zweites Buch, §§ 105-237, 2. Auflage 1996, Berlin und New York, zitiert als *Bearbeiter* in *Horn*
- Huber, Ulrich* (Bearb.): Freie Rücklagen in Kommanditgesellschaften, S. 203-227, in: *Dötsch, Franz et al.*: Die Personengesellschaft im Steuerrecht. Gedächtnissymposium für Brigitte Knobbe-Keuk, 2011, Köln, zitiert als *Huber* in *Dötsch et al.*
- Huber, Ulrich*: Gesellschafterkonten in der Personengesellschaft, in: *ZGR* 1988, S. 1-103, zitiert als *Huber*, *ZGR* 1988
- Huber, Ulrich*: Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personalgesellschaften des Handelsrechts, 1970, Heidelberg, zitiert als *Huber*, *Vermögensanteil*
- Institut der Wirtschaftsprüfer e. V.*: IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften (IDW RS HFA 7), in: *WPg Supplement* 2012, S. 73-83, zitiert als *IDW*, *WPg Supplement* 2012
- Jauernig, Othmar* (Hrsg.): *Bürgerliches Gesetzbuch mit Allgemeinem Gleichbehandlungsgesetz (Auszug)*, Kommentar, 14. Auflage 2011, München, zitiert als *Bearbeiter* in *Jauernig*
- Jestädt, Gottfried*: Kapitalkonto im Sinne des § 15a EStG ohne Einbeziehung positiven und negativen Sonderbetriebsvermögens, in: *DStR* 1992, S. 413-417, zitiert als *Jestädt*, *DStR* 1992
- Joost, Detlev; Strohn, Lutz* (Hrsg.), begründet von *Boujong, Karlheinz; Ebenroth, Carsten Thomas; Joost, Detlev*: *Handelsgesetzbuch*, Band 1, §§ 1-342 e, 2. Auflage 2008, München, zitiert als *Bearbeiter* in *Joost/Strohn*
- Joussen, Edgar*: Die einheitliche Mitgliedschaft in Personengesellschaften, in: *DB* 1992, S. 1173-1175, zitiert als *Joussen*, *DB* 1992
- Kahle, Holger*: Abgrenzung von Gesellschafterkonten bei Personengesellschaften, in: *DStZ* 2010, S. 720-737, zitiert als *Kahle*, *DStZ* 2010
- Kahle, Holger*: Das Kapitalkonto i. S. d. § 15a EStG, in: *FR* 2010, S. 773-781, zitiert als *Kahle*, *FR* 2010
- Kempermann, Michael*: Nicht gezahlte Einlagen, zurückgezahlte Aufgelder und falsch bezeichnete Kapitalkonten. Die neuere Rechtsprechung

zu § 15a EStG, in: DStR 2008, S. 1917-1921, zitiert als *Kempermann*, DStR 2008

Kempermann, Michael: Voraussetzung für die Qualifizierung eines „Darlehenskontos“ des Kommanditisten als Kapitalkonto bei gewinnunabhängiger Verzinsung, Kommentar, FR 2008, S. 1113-1114, zitiert als *Kempermann*, FR 2008

Kießling, Erik (Bearb.): Das Gesamthandsprinzip bei Personalgesellschaften, S. 477-499, in: *Häuser, Franz et al.* (Hrsg.): Festschrift für Walter Hadding zum 70. Geburtstag am 8. Mai 2004, 2004, Berlin, zitiert als *Kießling*, FS Hadding

Kirchhof, Paul (Hrsg.): Einkommensteuergesetz Kommentar, 11. Auflage 2012, Köln, zitiert als *Bearbeiter* in Kirchhof

Kirchhof, Paul; Söhn, Hartmut; Mellinghoff, Rudolf (Hrsg.): Einkommensteuergesetz Kommentar, Band 12, 233. Ergänzungsflg. (August 2012), Heidelberg u. a., zitiert als *Bearbeiter* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff

Klunzinger, Eugen: Grundzüge des Gesellschaftsrechts, 16. Auflage 2012, München, zitiert als *Klunzinger*, Gesellschaftsrecht

Knobbe-Keuk, Brigitte (Bearb.): Aktuelle Rechts- und Steuerprobleme mittelständischer Unternehmen, S. 165-186, in: *Herzig, Norbert; Güntel, Manfred; Niemann, Ursula* (Hrsg.): Steuerberater-Jahrbuch 1993/94, 1994, Köln, zitiert als *Knobbe-Keuk*, Steuerberater-Jahrbuch

Koller, Ingo; Roth, Wulf-Henning; Morck, Winfried (Hrsg.): Handelsgesetzbuch Kommentar, 6. Auflage 2007, München, zitiert als *Bearbeiter* in Koller/Roth/Morck

Korn, Klaus et al. (Hrsg.): Einkommensteuergesetz Kommentar, Band 2, 67. Aktualisierung (August 2012), Bonn, zitiert als *Bearbeiter* in Korn

Korn, Klaus: „Kapitalkonto“ und Anteil „am Verlust der Kommanditgesellschaft“ nach § 15a EStG – Beratungshinweise zur veränderten Rechtslage, in: KÖSDI 1994, S. 9907-9919, zitiert als *Korn*, KÖSDI 1994

Kübler, Bruno M.: Die Gesellschaftsteuerpflicht thesaurierter Gewinne bei der GmbH & Co. KG, in: DB 1972, S. 942-945, zitiert als *Kübler*, DB 1972

Küting, Karlheinz; Kessler, Harald: Eigenkapitalähnliche Mittel in der Handelsbilanz und im Überschuldungsstatus, in: BB 1994, S. 2103-2114, zitiert als *Küting/Kessler*, BB 1994

Lanfermann, Josef (Bearb.): Die Bilanzierung des Eigenkapitals der GmbH & Co. KG de lege ferenda – Überlegungen zur Transformation der GmbH & Co.-Richtlinie, S. 549-594, in: *Baetge, Jörg et al.* (Hrsg.):

Rechnungslegung, Prüfung und Beratung, Herausforderungen für den Wirtschaftsprüfer: Festschrift zum 70. Geburtstag von Professor Dr. Rainer Ludewig, 1996, Düsseldorf, zitiert als *Lanfermann*, FS Ludewig

Lang, Joachim (Hrsg.), begründet von *Tipke, Klaus*: Steuerrecht, 21. Auflage 2013, Köln, zitiert als *Bearbeiter* in Tipke

Leitner, Bettina: Anmerkung zu FG Nürnberg v. 22.10.2008, Az. 7 K 318/2007, EFG 2009, S. 2019-2021, in: EFG 2009, S. 2021-2022, zitiert als *Leitner*, EFG 2009

Ley, Ursula: Gesellschafterkonten im Lichte der grundlegenden BFH-Entscheidung vom 16.10.2008, IV R 98/06, in: DStR 2009, S. 613-620, zitiert als *Ley*, DStR 2009

Ley, Ursula: Rechtsnatur und Abgrenzung aktivischer Gesellschafterkonten, in: DStR 2003, S. 957-964, zitiert als *Ley*, DStR 2003

Ley, Ursula: Schwerpunkte und Streitfragen aus dem Bilanzsteuerrecht (Teil 2), in: KÖSDI 1992, S. 9152-9161, zitiert als *Ley*, KÖSDI 1992

Ley, Ursula: Zur steuerlichen Behandlung der Gesellschafterkapitalkonten sowie der Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen einer gewerblichen Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern, in: KÖSDI 2002, S. 13459-13471, zitiert als *Ley*, KÖSDI 2002

Mellwig, Winfried: Rechnungslegungszwecke und Kapitalkonten bei Personengesellschaften, in: BB 1979, S. 1409-1418, zitiert als *Mellwig*, BB 1979

Michalski, Lutz: Schranken der Durchsetzbarkeit eines abgetretenen Abfindungsanspruchs, in: NZG 2008, S. 57-59, zitiert als *Michalski*, NZG 2008

Mueller-Thuns, Thomas (Hrsg.): Handbuch GmbH & Co. KG, 20. Auflage 2009, Köln, zitiert als *Bearbeiter* in Mueller-Thuns

Müller, Welf; Hoffmann, Wolf-Dieter (Hrsg.): Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, Gesellschaftsrecht-Steuerrecht, 3. Auflage 2009, München, zitiert als *Bearbeiter* in Müller/Hoffmann

Neu, Norbert; Stamm, Andres: Aktuelles Beratungs-Know-how Personengesellschaftsbesteuerung, in: DStR 2005, S. 141-149, zitiert als *Neu/Stamm*, DStR 2005

Niehus, Ulrich; Wilke, Helmuth (Hrsg.): Die Besteuerung der Personengesellschaften, 5. Auflage 2010, Stuttgart, zitiert als *Niehus/Wilke*, Personengesellschaften

Oetker, Hartmut (Hrsg.): Kommentar zum Handelsgesetzbuch (HGB), 2. Auflage 2011, München, zitiert als *Bearbeiter* in Oetker

- Oppenländer, Frank*: Zivilrechtliche Aspekte der Gesellschafterkonten der OHG und KG, in: DStR 1999, S. 939-943, zitiert als *Oppenländer*, DStR 1999
- o. Hrsg.: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 4 (Januar 2012), München, abrufbar unter www.beck.de (Stand Mai 2012), zitiert als *Bearbeiter*, Steuer- und Bilanzrechtslexikon
- o. Hrsg., begründet von *Baumbach, Adolf*: Handelsgesetzbuch mit GmbH & Co., Handelsklauseln, Bank- und Börsenrecht, Transportrecht (ohne Seerecht), 35. Auflage 2012, München, zitiert als *Bearbeiter* in Baumbach/Hopt
- o. Hrsg., begründet von *Lange, Joachim*: Personengesellschaften im Steuerrecht, 8. Auflage 2012, Herne, zitiert als *Bearbeiter* in Lange
- o. Hrsg., begründet von *Sudhoff, Heinrich*: GmbH & Co. KG, 6. Auflage 2005, München, zitiert als *Bearbeiter* in Sudhoff
- o. Hrsg., begründet von *Sudhoff, Heinrich*: Personengesellschaften, 8. Auflage 2005, München, zitiert als *Bearbeiter* in Sudhoff
- o. Hrsg.: Bürgerliches Gesetzbuch, 71. Auflage 2012, München, zitiert als *Bearbeiter* in Palandt
- o. Hrsg.: Formularbuch Recht und Steuern, 7. Auflage 2011, München, zitiert als *Bearbeiter*, Formularbuch Recht und Steuern
- Plassmann, Norbert*: Darlehenskonto statt zweitem Kapitalkonto?, in: BB 1978, S. 413-418, zitiert als *Plassmann*, BB 1978
- Preißer, Michael; Pung, Alexandra* (Hrsg.): Die Besteuerung der Personen- und Kapitalgesellschaften, Kommentar, 2009, Weil im Schönbuch, zitiert als *Bearbeiter* in Preißer/Pung
- Priester, Hans Joachim*: Vertragsgestaltung bei der GmbH & Co. KG, 3. Auflage 2000, Köln, zitiert als *Priester*, Vertragsgestaltung
- von Reinersdorff, Wolfgang*: Die Gestaltung von Gesellschaftsverträgen, 1993, München, zitiert als *v. Reinersdorff*, Gesellschaftsverträge
- Rodewald, Jörg*: Kapitalüberlassung zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter, in: BB 1997, S. 763-764, zitiert als *Rodewald*, BB 1997
- Rodewald, Jörg*: Zivil- und steuerrechtliche Bedeutung der Gestaltung von Gesellschafterkonten, in: GmbHR 1998, S. 521-527, zitiert als *Rodewald*, GmbHR 1998
- Röhricht, Volker; Graf v. Westphalen, Friedrich* (Hrsg.): Handelsgesetzbuch Kommentar, 3. Auflage 2008, Köln, zitiert als *Bearbeiter* in Röhricht/Graf v. Westphalen

- Röhrig, Alfred; Doege, Mirko*: Das Kapital der Personengesellschaften im Handels- und Ertragsteuerrecht. Begriff, Bedeutung, Gestaltungen, in: DStR 2006, S. 489-501, zitiert als *Röhrig/Doege*, DStR 2006
- Saenger, Ingo et al.* (Hrsg.): Handels- und Gesellschaftsrecht, Praxishandbuch, 2. Auflage 2011, Baden-Baden, zitiert als *Bearbeiter* in Saenger et al.
- Salje, Peter*: Die Abgrenzung des Gesellschafter-Darlehenskontos gegenüber dem Kapitalkonto bei Personengesellschaften, in: DB 1978, S. 1115-1116, zitiert als *Salje*, DB 1978
- Säcker, Franz Jürgen; Rixecker, Roland*, (Hrsg.): Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 5, 5. Auflage 2009, zitiert als *Bearbeiter* in MüKo BGB
- Sänger, Ingo*: Gesellschaftsrecht, 2010, München, zitiert als *Sänger*, Gesellschaftsrecht
- Schäfer, Carsten*: Gesellschaftsrecht, 2. Auflage 2011, München, zitiert als *Schäfer*, Gesellschaftsrecht
- Schmidt, Karsten*: Gesellschaftsrecht, 4. Auflage 2002, Köln u. a., zitiert als *Karsten Schmidt*, Gesellschaftsrecht
- Schmidt, Karsten* (Hrsg.): Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Band 2, Zweites Buch, Handelsgesellschaften und stille Gesellschaft, Erster Abschnitt, Offene Handelsgesellschaft, §§ 105-160, 3. Auflage 2011, München, zitiert als *Bearbeiter* in MüKo HGB
- Schmidt, Karsten* (Hrsg.): Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Band 3, Zweites Buch, Handelsgesellschaften und stille Gesellschaft, Zweiter Abschnitt, Kommanditgesellschaft, Dritter Abschnitt, Stille Gesellschaft, §§ 161-237, Konzernrecht der Personengesellschaft, 3. Auflage 2012, München, zitiert als *Bearbeiter* in MüKo HGB
- Schopp, Heinrich*: Kapitalkonten und Gesellschafterdarlehen in den Abschlüssen von Personenhandelsgesellschaften, in: BB 1987, S. 581-584, zitiert als *Schopp*, BB 1987
- Schuck, Stephan*: Klarheit bei Gesellschafterdarlehenskonten schaffen, in: DStR 1994, S. 1352-1353, zitiert als *Schuck*, DStR 1994
- Schulze zur Wiesche, Dieter; Ottersbach, Jörg H.* (Hrsg.): GmbH & Co. KG, 3. Auflage 2005, Baden-Baden, zitiert als *Schulze zur Wiesche/Ottersbach*, GmbH & Co. KG
- Schwer, Hans-Walther*: Die steuerlichen Folgen von Verrechnungskonten im Rahmen des § 15a EStG, in: StBp 2003, S. 161-168, zitiert als *Schwer*, StBp 2003

- von *Sicherer, Klaus*: Bilanzierung im Handels- und Steuerrecht unter Berücksichtigung des BilMoG, 2011, Wiesbaden, zitiert als *v. Sicherer*, Bilanzierung
- Sommer, Michael*: Die Gesellschaftsverträge der GmbH & Co. KG, 4. Auflage 2012, München, zitiert als *Sommer*, Gesellschaftsverträge
- Steinbeck, Anja*: Zur „Einheitlichkeit“ der Mitgliedschaft in einer Personengesellschaft, in: DB 1995, S. 761-765, zitiert als *Steinbeck*, DB 1995
- Strahl, Martin*: Neues zur Kapitalkontenstruktur bei Personengesellschaften, in: KÖSDI 2009, S. 16531-16543, zitiert als *Strahl*, KÖSDI 2009
- Sudhoff, Heinrich*: Kapitalbeteiligung und Einbringung bei der offenen Handelsgesellschaft und Kommanditgesellschaft, in: NJW 1956, S. 321-324, zitiert als *Sudhoff*, NJW 1956
- Sudhoff, Heinrich; Sudhoff, Martin*: Sind Verlustbuchungen über Gesellschafter-Darlehenskonten bei der GmbH & Co. KG gesellschaftsteuerpflichtig?, in: DB 1982, S. 1238-1240, zitiert als *Sudhoff/Sudhoff*, DB 1982
- Taeger, Jürgen*: Gesellschaftsrecht, 2. Aufl. 2012, Edewecht, zitiert als *Taeger*, Gesellschaftsrecht
- Ulmer, Peter* (Hrsg.): HGB-Bilanzrecht, 1. Teilband: §§ 238-289 HGB, 2002, Berlin und New York, zitiert als *Bearbeiter* in Ulmer
- Veltins, Michael A.*: Der Gesellschaftsvertrag der Kommanditgesellschaft, 2. Auflage 2002, München, zitiert als *Veltins*, Gesellschaftsvertrag
- Vinken, Horst et al.*: BilMoG Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Praxis-kommentar für Steuerberater, 2. Auflage 2011, Berlin, zitiert als *Vinken et al.*, BilMoG
- Walz, Robert* (Hrsg.): Beck'sches Formularbuch Zivil-, Wirtschafts- und Unternehmensrecht, Deutsch-Englisch, 2. Auflage 2010, München, zitiert als *Bearbeiter* in Walz
- Wälzholz, Eckhard*: Ausgewählte gesellschaftsrechtliche Aspekte von Gesellschafterkonten bei Personengesellschaften (Teil 1), in: DStR 2011, S. 1815-1819, zitiert als *Wälzholz*, DStR 2011
- Wälzholz, Eckhard*: Ausgewählte gesellschaftsrechtliche Aspekte von Gesellschafterkonten bei Personengesellschaften (Teil 2), in: DStR 2011, S. 1861-1865, zitiert als *Wälzholz*, DStR 2011, Teil 2
- Weber-Grellet, Heinrich* (Hrsg.), begründet von *Schmidt, Ludwig*: Einkommensteuergesetz, 31. Auflage 2012, München, zitiert als *Bearbeiter* in Schmidt
- Weise, Stefan; Krauß, Hans-Frieder* (Hrsg.): Beck'sche Online-Formulare Vertragsrecht, 22. Edition 2012, München, abrufbar unter

www.beck.de (Stand Mai 2012), zitiert als *Bearbeiter* in *Weise/Krauß*

Wendt, Michael: Aktivistische Gesellschafterkonten können Forderungen ausweisen und mindern dann nicht das Kapitalkonto i. S. d. § 15a EStG, Kommentar, in: BFH/PR 2009, S. 130, Haufe Index 2102143, abrufbar unter www.Haufe.de (Stand Oktober 2012), zitiert als *Wendt*, BFH/PR 2009

Wendt, Michael: Gesellschafterkonten bei Personengesellschaften und ihre Bedeutung in der Krise, in: Stbg 2010, S. 145-152, zitiert als *Wendt*, Stbg 2010

Wendt, Michael: Mit Verlusten verrechenbares „Darlehenskonto“ erhöht Kapital i. S. d. § 15a EStG, Kommentar, in: BFH/PR 2008, S. 419, Haufe Index 2025107, abrufbar unter www.Haufe.de (Stand Oktober 2012), zitiert als *Wendt*, BFH/PR 2008

Wertenbruch, Johannes: Passivlegitimation und Mandateanrechnung im GbR-Abfindungsstreit, in: NZG 2011, S. 1133-1135, zitiert als *Wertenbruch*, NZG 2011

Westermann, Harm Peter; Wertenbruch, Johannes (Hrsg.): Handbuch Personengesellschaften, 53. Ergänzungsflrg. (August 2012), Köln, zitiert als *Bearbeiter* in *Westermann/Wertenbruch*

Wiedemann, Herbert (Bearb.): Gedanken zur Vermögensordnung der Personengesellschaft, S. 925-941, in: *Böttcher, Reinhard; Hueck, Götz; Jähnke, Burkhard* (Hrsg.): Festschrift für Walter Odersky zum 65. Geburtstag am 17. Juli 1996, 1996, Berlin und New York, zitiert als *Wiedemann*, FS Odersky

Wiedemann, Herbert: Gesellschaftsrecht: Ein Lehrbuch des Unternehmens- und Verbandsrechts, Band II, Recht der Personengesellschaften, 2004, München, zitiert als *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht

Winnefeld, Robert: Bilanz-Handbuch, Handels- und Steuerbilanz, Rechtsformspezifisches Bilanzrecht, Bilanzielle Sonderfragen, Sonderbilanzen, IAS/US-GAAP, 4. Auflage 2006, München, zitiert als *Winnefeld*, Bilanzhandbuch

Wüllenkemper, Dirk: Steuerliche Behandlung von Darlehen einer Personengesellschaft an ihre Gesellschafter, in: BB 1991, S. 1904-1912, zitiert als *Wüllenkemper*, BB 1991

Zimmermann, Reimar et al.: Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 10. Auflage 2009, Achim, zitiert als *Zimmermann/Hottmann et al.*, Personengesellschaft